MINISTERUL EDUCAŢIEI ŞI CERCETĂRII ŞTIINŢIFICE
Universitatea „Ştefan cel Mare“ Suceava
Facultatea de Ştiinţe Economice şi Administraţie Publică
Str. Universităţii nr. 13, 720 229, Suceava
Tel: decanat - 0230 52 02 63, secretariat 0230 216 147 / 303, 304

Forma de învățământ: *I.D.*
Program de studiu : *Administrarea afacerilor*
Anul I, sem II

BAZELE CONTABILITĂȚII

Curs pentru învățământ la distanță

Conf. univ. dr. Mihaela TULVISNCHI

2017

CUPRINS

INTRODUCERE **4**

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 1: FUNDAMENTELE ŞTIINȚIFICE ALE CONTABILITĂȚII **6**

1.1. INTRODUCERE 6
1.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE 6
1.3. NATURA ŞI STATUTUL CONTABILITĂȚII 6
1.4. RAPORTURILE CONTABILITĂȚII CU ALTE ŞTIINȚE 9
1.5. REZUMAT 10
1.6. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE 10

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 2: OBIECTUL CONTABILITĂȚII **11**

2.1. INTRODUCERE 11
2.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE 11
2.3. COMPONENTELE UNEI DEFINIȚII A OBIECTULUI CONTABILITĂȚII 11
2.4. CONCEPTE CU PRIVIRE LA OBIECT DE STUDIU AL CONTABILITĂȚII 12
2.5. REZUMAT 19
2.6. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE 19

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 3: METODA CONTABILITĂȚII **20**

3.1. INTRODUCERE 20
3.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE 20
3.3. CARACTERISTICILE METODEI CONTABILITĂȚII 20
3.4. PROCEDEELE MEODEI CONTABILITĂȚII 22
3.5. REZUMAT 24
3.6. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE 24

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 4: REPREZENTAREA CIFRICĂ A MIŞCĂRILOR DE VALORI CA UN BILANȚ MOBIL **25**

4.1. INTRODUCERE 25
4.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE 25
4.3. CONCEPTUL DE BILANȚ 25
4.4. CLASIFICAREA ACTIVELOR, DATORIILOR ŞI CAPITALURILOR PROPRII 27
4. 5. FORMA BILANȚULUI 35
4. 6. INFLUENȚA OPERAȚIILOR ECONOMICE ASUPRA BILANȚULUI 36
4.7. REZUMAT 43
4.8. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE 43

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 5: SISTEMUL DE CALCUL CONTABIL DIGRAFIC **43**

5.1. INTRODUCERE 44
5.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE 44
5.3. NOȚIUNEA ŞI CONȚINUTUL ECONOMIC AL CONTULUI 45
5.4. STRUCTURA ŞI FORMA CONTULUI 47
5.5. REGULI DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR 50
5.6. DUBLA ÎNREGISTRARE ŞI CORESPONDENȚA CONTURILOR 51
5.7. ANALIZA CONTABILĂ. FORMULA ŞI ARTICOLUL CONTABIL 55
5.8. EVIDENȚA CRONOLOGICĂ ŞI SISTEMATICĂ 59
5.9. CONTURI SINTETICE ŞI CONTURI ANALITICE 67
5.10. REZUMAT 71
5.11. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE 72

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 6: CALCULE PERIODICE DE SINTEZĂ **73**

6.1. INTRODUCERE 73
6.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE 73
6.3. CALCULAȚIA COSTURILOR ŞI REZULTATELOR 73
6.4. BALANȚA DE VERIFICARE 74
6.5. ALTE CALCULE PERIODICE DE SINTEZĂ 82
6.6. REZUMAT 83
6.7. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE 83
6.8. TEMA DE CONTROL 1 83

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 7: **84**

EVIDENȚA CONTABILĂ A ACTIVELOR, DATORIILOR ŞI CAPITALULUI PROPRIU **84**

7.1. INTRODUCERE 84

7.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE 84
7.3. CONTURI DE GESTIONARE A ACTIVELOR 84
7.4. CONTURI DE GESTIONARE A CAPITALURILOR PROPRII ŞI DATORIILOR 101
7.5. REZUMAT 114
7.6. TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUARE 114

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 8:
..... 11115

CONTURI DE REGULARIZARE AUPRA EVALUĂRII ACTIVELOR, CAPITALURILOR PROPRII ŞI DATORIILOR 115

8.1. INTRODUCERE 115
8.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE 115
8.3. CONTURI DE REGULARIZARE ASUPRA EVALUĂRII ACTIVELOR 115
8.4 . CONTURI DE REGULARIZARE ASUPRA EVALUĂRII PASIVELOR 121
8.5. REZUMAT 122
8.6. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE 122

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 9: 123

CONTURI RECTIFICATIVE DE ACTIV CONTRA PASIV ŞI CONTURI RECTIFICATIVE DE PASIV CONTRA ACTIV 123

9.1. INTRODUCERE 123
9.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE 123
9.3. CONTURI RECTIFICATIVE DE ACTIV CONTRA PASIV 123
9.4. CONTURI RECTIFICATIVE DE PASIV CONTRA AVTIV 126
9.5. REZUMAT 132
9.6. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE 133

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 10: 134

CONTURI DE CHELTUIELI CURENTE, VENITURI CURENTE ŞI REZULTATE ECONOMICO - FINANCIARE 134

10.1. INTRODUCERE 134
10.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE 134
10.3. CONTURI DE CHELTUIELI ALE PERIOADEI CURENTE 134
10.4. CONTURI DE VENITURI ALE PERIOADEI CURENTE 141
10.5. CONTURI DE REZULTATE FINANCIARE 145
10.6. REZUMAT 147
10.7. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE 147

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 11: 148

CONTURI DE CHELTUIELI ŞI VENITURI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS 148

11.1. INTRODUCERE 148
11.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE 148
11.3. CONTURI DE CHELTUIELI ÎN AVANS 148
11.4. CONTURILE DE VENITURI ÎN AVANS 149
11.5. REZUMAT 151
11.6. TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUARE 151
11.7. TEMA DE CONTROL 2 151

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 12: SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE 152

12.1. INTRODUCERE 152
12.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE 152
12.3. OBIECTIVELE SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE 152
12.4. LUCRĂRI PRELIMINARE ÎNTOCMIRII SIOTUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE 153
12.5. STRUCTURA ŞI ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE 166
12.6. REZUMAT 168
12.7. TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUARE 169

TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUARE FINALE 170

GLOSAR 172

BIBLOGRAFIE 173

INTRODUCERE

Realităţile societăţii moderne ne arată că dezvoltarea economiei de piaţă şi sporirea gradului de complexitate a acesteia necesită asigurarea unei informaţii economice operative şi complete. Numai astfel informaţia economică ne ajută să controlăm modul de utilizare a resurselor materiale şi umane, să sesizăm şi să examinăm aspectele pozitive, dar şi neajunsurile existente, în scopul elaborării deciziilor manageriale.

În acest context, se poate afirma că informaţia contabilă este în prezent un element indispensabil al progresului social. Conducerea activităţilor economice este o activitate în care cunoaşterea şi informarea constituie atribute esenţiale ale oricărui act decizional. Cea mai mare parte dintre informaţiile utilizate în procesele manageriale sunt de natură contabilă. Administrarea şi conducerea unei afaceri sunt de neconceput fără informaţia contabilă.

Contabilitatea realizează legătura dintre activităţile economice şi factorii decizionali. Creşterea rolului contabilităţii, corelată cu fenomenul de migraţie a capitalurilor şi cu dezvoltarea firmelor, în contextul globalizării, a determinat normalizarea şi armonizarea practicilor contabile la nivel internaţional. Contabilitatea s-a deplasat de la aspectul static la cel dinamic şi s-a îndreptat către o convergenţă internaţională şi o utilizare mai evidentă a unor judecăţi de valoare contabilă unanim acceptate, formulate în funcţie de cadrul conceptual, de evoluţia şi mutaţiile din lumea afacerilor şi cerinţele impuse de o piaţă globală.

Lucrarea „Bazele contabilităţii" are rolul de iniţiere a celor care o studiază în cunoaşterea principalelor elemente teoretice şi practice ale obiectului şi metodei de cercetare a contabilităţii, a principiilor, procedeelor şi instrumentelor specifice. Lucrarea de faţă constituie, pentru studenţii economişti, un ghid teoretic şi aplicativ, care să-i însoţească atât în activitatea de studiu şi cercetare curentă, cât şi în activitatea practică viitoare. Prin demersul său metodologico – didactic, autoarea îşi propune să ofere studenţilor modalităţile cele mai eficiente pentru înţelegerea şi aprofundarea problemelor de contabilitate, să le formeze o gândire contabilă logică, precum şi deprinderile necesare pentru crearea şi utilizarea informaţiei contabile.

Obiectivele cursului:

- demonstrarea importanţei contabilităţii pentru administrarea unei afaceri;
- punerea în evidenţă a locului ocupat de contabilitate în raport cu alte ştiinţe economice;
- definirea elementelor componente ale obiectului contabilităţii;
- prezentarea treptelor şi procedeelor specifice metodei contabilităţii;
- descrierea principalelor elemente de active, datorii şi capitaluri proprii;
- punerea în evidenţă a necesităţii evaluării contabile;
- evidenţierea rolului conturilor pentru contabilitatea entităţii economice;

- înțelegerea importanței rezultatelor economico - financiare;
- sintetizarea informațiilor contabile în situațiile financiare;
- dobândirea cunoştinţelor, deprinderilor şi abilităților necesare unui administrator.

Competențe generale

După parcurgerea acestui modul, studentul va fi capabil să:

- identifice şi înregistreze operațiunile economice în contabilitatea entității;
- utilizeze resursele informatice în domeniul financiar – contabil;
- prelucreze informațiile în vederea întocmirii de rapoarte financiar – contabile şi fiscale;
- determine şi interpreteze indicatorii economico – financiari;
- colecteze şi interpreteze informațiile contabile necesare pentru buna administrare a unei afaceri.

Cerințe preliminare

- discipline anterioare parcurse: microeconomie, macroeconomie, finanțe;
- cunoaşterea, înțelegerea şi utilizarea limbajului economic specific în scopul comunicării manageriale adecvate şi a optimizării activităților firmelor;

Resurse şi mijloace de lucru

- mijloace informatice necesare parcurgerii materialului;
- plan de conturi.

Evaluare

Forma de evaluare (E-examen, C - colocviu/test final,		E
Stabilirea notei finale (procentaje)	- răspunsurile la examen(colocviu/lucrări practice)	60%
	- teme de control	40%

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 1:
FUNDAMENTELE ŞTIINȚIFICE ALE CONTABILITĂȚII

Cuprins

1.1. Introducere.....6

1.2. Competențele unității de învățare.....6

1.3. Natura şi statutul contabilității..... 5

1.4. Raporturile contabilității cu alte ştiințe.....9

1.5. Rezumat.....10

1.6. Teste de evaluare / autoevaluare……..…..10

1.1. Introducere

Dispunând de obiect de studiu, metodă specifică, legități şi vocabular propriu, contabilitatea îndeplineşte cele patru condiții necesare şi suficiente pentru a-i fi recunoscut statutul de ştiință. Capitolul de față prezintă locul şi rolul contabilității în cadrul ştiințelor economice. Contabilitatea este o ştiință de gestiune, inclusă în familia ştiințelor sociale, care s-a modelat şi s-a perfecționat în timp de aşa manieră încât să corespundă cerințelor informaționale ale momentului.

Dialogul dintre producătorii şi utilizatorii informației contabile presupune satisfacerea unor necesități informaționale în continuă diversificare. Nevoia de comunicare în timp real a impus realizarea unor abordări unitare care să conducă la obținerea unor informații comparabile şi compatibile, accesibile unor utilizatori diferiți, aflați adeseori în zone diferite ale lumii.

1.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea acestei unități de învățare, studentul este capabil să:

- explice rolul contabilității în cadrul ştiințelor sociale;
- identifice raporturile dintre contabilitate şi alte ştiințe sociale;
- studieze factorii care au influențat dezvoltarea contabilității;
- explice factorii care influențează dezvoltarea contabilității ca ştiință socială;
- identifice operațiunile economice în contabilitatea entității.

Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.

1.3. Natura şi statutul contabilității

În DEX[1] contabilitatea este definită astfel: „ansamblul operațiilor de înregistrare, pe baza unor norme şi reguli speciale, a mişcării fondurilor şi materialelor într-o instituție, evidența contabilă; sau ştiința care se ocupă cu teoria acestor operații".

[1] Dicționar explicativ al limbii române, Ed. Univers Enciclopedic, Bucureşti, 1998, p.217

Principalii factori care au influenţat definirea contabilităţii sunt nivelul de dezvoltare al cunoştinţelor din acest domeniu şi mediul social economic sau cultural în care s-au aplicat aceste cunoştinţe. De-a lungul timpului contabilitatea a fost definită ca artă, tehnică, limbaj de comunicare, joc social, dar şi ca ştiinţă.

Definirea *contabilităţii ca artă* îşi are originea în contextul socio-istoric al apariţiei contabilităţii în partidă dublă. Prima definire a contabilităţii ca artă a fost dată de Luca Paciolo, care într-o lucrare din 1514 prezenta arta partidei duble veneţiene („Dell'arte della scrittura venezziană")[2]. În acea perioadă contabilii se bucurau de un mare prestigiu, făcând parte dintr-o categorie profesională respectată. Contabilii erau organizaţi în asociaţii profesionale în care accesul era condiţionat, iar profesia contabilă era considerată superioară tuturor celorlalte. În anul 1870, Francesco Marchi aprecia: „contabilitatea este ştiinţa şi arta ţinerii conturilor". La începutul secolului al XX-lea, Rene de la Porte considera: „contabilitatea este o ştiinţă şi numai tehnica sa este artă".

Contabilitatea este „o *tehnică* cantitativă de colectare, de prelucrare şi de analiză a informaţiei aplicată evenimentelor economice şi juridice ale întreprinderii"[3].

Contabilitate reprezintă un *limbaj formalizat de comunicare în lumea afacerilor*. Limbajul contabil facilitează controlul activităţii unităţii economice şi favorizează procesul de luare a deciziilor.

Contabilii sunt confruntaţi cu solicitări tot mai numeroase atât în ceea ce priveşte volumul, cât şi calitatea informaţiilor contabile. *Utilizatorii de informaţii contabile* devin şi ei mai numeroşi şi mai pretenţioşi solicitând informaţii mai multe şi calitativ mai bune îndeosebi mai credibile şi mai bine prelucrate. Principalii utilizatori ai informaţiei contabile, obţinută într-o entitate economică, sunt investitorii, salariaţii, creditorii financiari, furnizorii şi alţi creditori comerciali, clienţii, guvernul şi instituţiile sale, managerii şi publicul larg.

Specialiştii care studiază teoria contabilă nu au ajuns la un consens în ceea ce priveşte *caracterul ştiinţific al contabilităţii*. Deoarece postulatele, principiile şi regulile contabilităţii nu se bazează pe relaţii obiective şi verificabile, contabilitatea „nu este o ştiinţă exactă"[4].

Chiar dacă contabilitatea nu poate fi considerată o ştiinţă exactă, ea poate fi încadrată în familia ştiinţelor sociale. Contabilitatea este dependentă de organizaţia economico-socială în care ea operează şi, la rândul ei acţionează asupra acestei organizaţii. Altfel spus, între contabilitate şi mediul economic, social şi cultural, în care aceasta acţionează, există o influenţă reciprocă.

Contabilitatea este o ştiinţă deoarece are obiect de cercetare, metodă de cercetare şi utilitate în viaţa economico-socială. Un aspect legat de caracterul ştiinţific al contabilităţii se referă la impactul cercetărilor teoretice asupra practicilor contabile. Până în secolul al XX-lea

[2] C.G. Dumitrescu – ***Istoria contabilităţii***, Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1972, p.73
[3] Bernard Esnault, Christian Hoarau - ***Comptabilité financière***, Presses Universitaires de France, Paris, 1994, p.6
[4] Leo Paul Lauzon – ***Le cadre théorique de la contabilité financière***, Gaeton Morin Editeur, 1985, p.8

aspectele teoretice aveau o mică influenţă asupra practicilor contabile. În prezent cercetarea în domeniul contabilităţii are o influenţă semnificativă asupra activităţii practice.

Contabilitatea este o ştiinţă socială, deoarece aceasta[5]

- este o creaţie a fiinţei umane;
- reflectă fenomene, activităţi, evenimente şi fapte sociale;
- se adresează diferitelor grupuri de utilizatori care fac parte integrantă din societate,
- produce situaţii financiare care au un impact asupra societăţii şi care modifică comportamentul indivizilor;
- informaţiile contabile sunt generate de entităţi care fac parte din societate, deci, se referă la agenţi sociali;
- este dependentă sau influenţată de fenomene sociale.

Contabilitatea este o ştiinţă aplicativă deoarece reflectă fenomenele reale, acţionând într-un mediu real şi concret şi presupune aplicarea cunoştinţelor acumulate.

În argumentarea caracterului ştiinţific al contabilităţii, putem sublinia rolul politicilor contabile. Acestea se constituie într-un ansamblu de principii, norme şi tehnici contabile aplicate în mod coerent pentru atingerea unor obiective stabilite de management.

Asemenea oricărei politici şi politicile contabile servesc în aplicarea lor diverselor interese legate în principal de formarea unei anumite imagini asupra conturilor firmei. În plus, acţiunea lor nu este numai una de imagine, ci, de la caz la caz, poate deveni şi una extrem de palpabilă în sensul manipulării rezultatelor financiare ale firmei.

Astfel politicile de gestiune a stocurilor, de amortizări, de contabilizare a cheltuielilor cu dobânzile pe perioada investiţiei sau producţiei, de recunoaştere a veniturilor, de recunoaştere a rezultatelor în contractele de lungă durată sunt doar câteva exemple de modalităţi de manipulare a rezultatelor organizaţiilor cu implicaţii directe asupra evaluării performanţei acestora.

Contabilitatea ca ştiinţă socială aplicativă este puternic influenţată de legislaţia fiscală. Dacă în ceea ce priveşte contabilitatea, prin aplicarea IFRS-urilor s-a realizat în mare măsură convergenţa contabilă internaţională, în ceea ce priveşte fiscalitatea nu se poate încă discuta de o politică fiscală comună tuturor ţărilor membre ale Uniunii Europene.

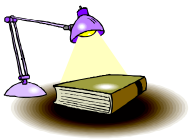
Să ne reamintim

Noţiunea de contabilitate exprimă atât teoria cât şi practica contabilă, incluzând contabilitatea ca ştiinţă, pe de o parte şi ca activitate practică social-utilă, pe de altă parte.

TO DO

Argumentaţi caracterul ştiinţific al contabilităţii.

[5] Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu – ***Tratat de contabilitate financiară***, vol. I, Ed. Economică, Bucureşti, 1998, p.23



1.4. Raporturile contabilității cu alte ştiințe

În epoca contemporană, contabilitatea „este marcată de două fapte fundamentale: normalizarea şi reglementarea contabilității contemporane, pe de o parte şi dezvoltarea cercetării contabile, pe de altă parte."[6]

Contabilitatea este o ştiință de gestiune, integrată în ramura ştiințelor sociale. Contabilitatea reprezintă „ansamblul coerent al operațiunilor de consemnare (înregistrare), cuantificare, prelucrare şi comunicare a informațiilor contabil – financiare, referitoare la un patrimoniu determinat, inclusiv modificările acestuia în cadrul unei perioade de referință."[7]

Contabilitatea este în mod fundamental produsul mediului său. Mediul contabilității evoluează permanent şi este dat de condițiile, de restricțiile, de influențele societății, economiei, politicii şi cadrului juridic. Contabilitatea trebuie să țină cont de faptul că, într-un sistem economic complex şi foarte dezvoltat, investitorii încredințează păstrarea şi controlul averii lor managerilor şi auditorilor entității economice, cea ce ne conduce spre conceptul de guvernanța întreprinderii, numită şi guvernanță corporativă. Guvernanța corporativă defineşte totalitatea principiilor, regulilor şi normelor prin care se asigură administrarea şi gestionarea de către manageri a entității, în interesul investitorilor actuali şi potențiali.[8]

În calitate de ştiință a cuantificării universului economic, contabilitatea se află în strânsă legătură cu alte ştiințe[9], cum sunt: matematica, dreptul, economia politică, statistica, şi managementul.

Realizarea funcției de calcul a contului şi implicit a contabilității, presupune utilizarea cu prioritate a *calculelor matematice*. Determinarea soldului inițial a unui cont, a rulajelor, a soldului final, inclusiv stabilirea costului de producție, a rezultatelor obținute, pe fiecare gen de activitate, presupun folosirea calculelor matematice.

Dreptul reglementează prin norme speciale raporturile sociale, inclusiv cele economice, concretizate sub forma mişcărilor de valori. La rândul ei, contabilitatea consemnează în expresie cifrică raporturile economico – juridice. Intrarea în patrimoniul firmei a unui activ este tratată diferit de către contabilitate, funcție de natura juridică a acestei operațiuni, de modul în care are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunului respectiv.

Contabilitatea preia de la *economia politică* elementele de terminologie, inclusiv categoriile economice pe care aceasta le fundamentează.

---

[6] Bernard Colasse – ***Comptabilité Générale***, Ed. Economica, Paris, 2000, p. 20
[7] Emil Horomnea – ***Fumdamentele ştiințifice ale contabilității***, Ed. Tipo Moldova, Iaşi, 2008, p. 104
[8] Bernard Colasse, în editorialul revistei ***„Comptabilité, Contrôle, Audit"*** a Asociației franceze de contabilitate, nr. 3/1996, citat de Liliana Feleagă, Niculae Feleagă – ***Contabilitatea financiară: o abordare europeană şi internațională*****,** vol. 1, Ed. Info Mega, Bucureşti, 2005, p. 14
[9] Emil Horomnea – ***Fumdamentele ştiințifice ale contabilității***, Ed. Tipo Moldova, Iaşi, 2008, p. 113

Statistica prelucrează frecvent date furnizate de către contabilitate, datorită aproprierii lor de imaginea fidelă, de adevărul economic.

Să ne reamintim

Contabilitatea reprezintă o componentă esențială, nucleul fundamental al *sistemului informațional managerial*. Un manager modern apelează frecvent la oferta informațională a contabilității.

Într-o entitate creatoare de bunuri materiale, organizarea contabilității, inclusiv metodele de calculație a costurilor de producție sunt realizate în strânsă corelație cu particularitățile procesului de producție. Din aceste considerente, contabilitatea are multiple legături cu finanțele întreprinderii, tehnologia proceselor industriale şi merceologia.

1.5. Rezumat

În contextul actual al globalizării şi regionalizării, procesele manageriale au devenit activități complexe, în care, cunoaşterea şi informația sunt esențiale pentru findamentarea tacticilor şi strategiilor decizionale. Cea mai mare parte din informațiile utilizate în procesele de conducere moderne sunt de natură contabilă.

Contabilitatea a devenit astăzi un domeniu controversat şi plin de interes pentru toți cei interesați de lumea afacerilor. Profesionistului contabil îi revine dificila misiune de a ține pasul cu frecventele actualizări şi schimbări ale reglementărilor contabile decise, în mare parte, la nivel internațional.

1.6. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Prezentați contabilitaea ca artă, tehnică, limbaj de comunicare, joc social, ştiință.
2. Care sunt factorii care influențează definirea contabilității?
3. Descrieți principalii utiizatori ai informației contabile.
4. Prezentați raporturile contabilității cu alte ştiințe.

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 2: OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Cuprins

2.1. Introducere.....11

2.2. Competențele unității de învățare.....11

2.3. Componentele unei definiții a obiectului contabilității…….....11

2.4. Concepte cu privire la obiectul de studiu al contabilității.....12

2.5. Rezumat.....19

2.6. Teste de evaluare / autoevaluare…….…….19

2.1. Introducere

Contabilitatea este în mod fundamental produsul mediului său. Mediul contabilității evoluează permanent şi este dat de condițiile, de restricțiile, de influențele societății, economiei, politicii şi cadrului juridic. Noțiunea de contabilitate exprimă atât teoria cât şi practica contabilă, incluzând contabilitatea ca ştiință, pe de o parte şi ca activitate practică social-utilă, pe de altă parte.

2.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea acestei unități de învățare, studentul este capabil să:

- enumere componentele unei definiții a obiectului contabilității;
- explice dubla reprezentare specifică reflectărilor contabile;
- prezinte principalele concepte cu privire la obiectul contabilității;
- colecteze informațiile contabile necesare pentru buna administrare a unei afaceri.

Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.

2.3. Componentele unei definiții a obiectului contabilității

În epoca contemporană, contabilitatea „este marcată de două fapte fundamentale: normalizarea şi reglementarea contabilității contemporane, pe de o parte şi dezvoltarea cercetării contabile, pe de altă parte."[10] Contabilitatea reprezintă „ansamblul coerent al operațiunilor de consemnare (înregistrare), cuantificare, prelucrare şi comunicare a informațiilor contabil – financiare, referitoare la un patrimoniu determinat, inclusiv modificările acestuia în cadrul unei perioade de referință."[11]

În literatura de specialitate anglo-saxonă şi în Standardele Internaționale de Contabilitate, noțiunea de patrimoniu nu este utilizată ca atare. Cu toate acestea, adaptarea şi utilizarea „contabilității de angajamente" în cadrul actualului sistem de contabilitate menține latura juridică a patrimoniului, precum şi conceptul de patrimoniu într-o poziție semnificativă. Contabilitatea de

[10] B. Colasse - ***Comptabilité Générale***, Ed. Economica, Paris, 2000, p. 20

[11] Emil Horomnea – ***Fumdamentele ştiințifice ale contabilității***, Ed. Tipo Moldova, Iaşi, 2008, p. 104

angajamente presupune că tranzacţiile şi evenimentele sunt luate în calcul din momentul când acestea s-au produs. Aceste tranzacţii şi evenimente nu sunt luate în considerare pe măsură ce numerarul sau echivalentele acestuia au fost efectiv încasate sau plătite. Ele sunt înregistrate şi raportate în situaţiile financiare ale perioadei la care a se referă Această abordare oferă informaţii atât despre tranzacţiile trecute generatoare de încasări şi plăţi, cât şi despre cele viitoare.

Pentru a fixa ansamblul de fapte şi de fenomene de care se ocupă contabilitatea, putem invoca definiţii date de autori recunoscuţi în domeniu. În aproape toate cazurile, dintr-o definiţie a obiectului contabilităţii trebuie să reiasă cel puţin trei elemente: [12]

- discuţia trebuie încadrată într-un perimetru contabil (o entitate);
- trebuie să reiasă fără echivoc faptul că în contabilitate este necesară evaluarea în bani a componentelor obiectului de studiu;
- nota specifică este dată de cercetarea obiectului de studu din două puncte de vedere: al existenţei fizice şi al provenienţei.

Entitatea este reflectată contabil, în acelaşi timp, din două puncte de vedere:

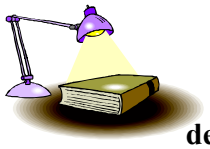
- ca existenţe concrete: avere, bunuri mai mult sau mai puţin tangibile (construcţii, mijloace de transport, materii prime, bani, creanţe etc.)
- ca provenienţe: De unde are entitatea ceea ce are? Care este sursa averii firmei? Cum a fost finanţată dobândirea bunurilor?

Să ne reamintim

Entităţile economice reprezintă spaţiul de cunoaştere şi acţiune a contabilităţii. În felul acesta, obiectul contabilităţii, prin câmpul său de acţiune, este grefat pe o entitate economică. Dubla reprezentare a obiectului de studiu al contabilităţii face posibilă menţinerea unui echilibru, în cadrul entităţii economice, între mijloacele economice şi sursele lor de finanţare.

TO DO

Presupunem că o entitate economică achiziţionează mărfuri fără să le plătească imediat. Identificaţi care este elementul ce reprezintă mijloacele economice şi elementul ce reprezintă sursa de finanţare.



2.4. Concepte cu privire la obiect de studiu al contabilităţii

În teoria şi practica contabilităţii s-au cristalizat şi evidenţiat mai multe **teorii în definirea** obiectului de studiu al contabilităţii, cum sunt: concepţia juridică, concepţia economică şi concepţia financiară.

Concepţia juridică porneşte de la ipoteza că nu toate faptele administrative sunt reflectate şi controlate prin contabilitate, ci numai drepturile şi obligaţiile pecuniare ale unui titular de patrimoniu împreună cu bunurile economice corespunzătoare. Susţinătorii concepţiei

[12] Costel Istrate – ***Contabiliotatea nu-i doar pentru contabili!***, Ed. Universul juridic, Bucureşti, 2009, p. 36

juridice prezintă realitatea economică prin prisma raporturilor juridice, subordonând economicul față de juridic[13], dând prioritate prezentării drepturilor şi obligațiilor entității patrimoniale şi numai în subsidiar realității economice.

Autorul francez A. Beaumont scria, în 1920, că ştiința dreptului oferă fundamentarea oricărei înregistrări contabile. Robert Lefort preciza, în anul 1927, că bilanțul, ca imagine a patrimoniului în contabilitate, se reduce la trei termeni: valoare, drept şi persoane. Patrimoniul reprezintă o universalitate juridico – economico – financiară, este personalizat, în sensul că aparține unei anumite persoane fizice sau juridice, este distinct față de persoana căreia îi aparține, este unic şi indivizibil.

Patrimoniul juridic este format din drepturile şi obligațiile cu valoare economică care reprezintă cauza, proveniența juridică a elementelor patrimoniale concrete şi formează substanța juridică a patrimoniului contabil. Pentru a se obține ecuația contabilă a patrimoniului, ca termen opozabil drepturilor şi obligațiilor, au fost formalizate bunuri economice în calitatea lor de obiecte de drepturi şi obiecte de obligații.

În situația în care titularul de patrimoniu este proprietar, ecuația patrimoniului în sens juridic are următoarea formă:

BUNURI ECONOMICE	+	CREANȚE	=	DREPTURI	+	OBLIGAȚII

Bunurile economice şi creanțele în calitatea lor de obiecte de drepturi şi obiecte de obligații formează substanța materială a patrimoniului. Drepturile şi obligațiile cu valoare economică exprimă raporturile de proprietate în cadrul cărora se procură şi gestionează bunurile. Ele capătă forma de drepturi în situația în care titularul de patrimoniu este proprietar şi deci, nu trebuie să acorde nici un echivalent valoric pentru bunurile aflate în posesia şi folosința sa. În cazul obligațiilor, pentru bunurile componente ale patrimoniului, titularul trebuie să îndeplinească o anumită prestație sau să dea un echivalent valoric.

Ecuația patrimoniului, în forma de mai sus, capătă o altă formă în condițiile în care proprietarul este separat de întreprinzător. Acest caz este valabil pentru societățile comerciale în cadrul cărora două sau mai multe persoane (acționari sau asociați) participă la formarea capitalului. Bunurile economice aduse de participanți devin proprietatea societății, constituind un patrimoniu social propriu. În aceste condiții, acționarii sau asociații nu mai au un drept real asupra patrimoniului societății, ci eventual un drept de creanță rezultat din calitatea lor de participanți la formarea capitalului social al societății. Căpătând personalitate juridică, societatea nu mai acționează prin acționarii sau asociații săi, ci prin reprezentanți legali, denumiți întreprinzători sau administratori. Aceştia îndeplinesc în nume propriu toate actele juridice de

[13] Bernard Colasse – ***Contabilitate generală***, Ed. Moldova, Iaşi, 1995, p.101

conducere, administrare şi gestionare. Acționând în numele societății, întreprinzătorii nu-şi angajează patrimoniul propriu ci pe cel al societății, răspunderea materială revenind acesteia.

În consecință, societatea comercială (unitatea patrimonială) are obligații față de proprietari, iar ecuația patrimoniului are forma:

DREPTURI DE PROPRIETATE (Bunuri economice)	+	DREPTURI DE CREANȚĂ (creanțe)	=	OBLIGAȚII FAȚĂ DE ACȚIONARI	+	OBLIGAȚII FAȚĂ DE TERȚI

În practica contabilă această dublă reprezentare a mărimii şi structurii patrimoniului unei entități, la un moment dat, este asigurată cu ajutorul unui tablou special denumit **bilanț**, care poate fi întocmit în două variante: bilanț orizontal şi bilanț vertical (sub formă de listă).

Bilanțul orizontal cuprinde două părți distincte: în partea stângă activele patrimoniale, iar în partea dreaptă pasivele patrimoniale.

Ecuația de echilibru care stă la baza **bilanțului orizontal** îmbracă forma:[14]

ACTIVE PATRIMONIALE		=	PASIVE PATRIMONIALE	
-Drepturi de proprietate (bunuri economice)	- Drepturi de creanță		- Datorii față de proprietari (capitaluri proprii)	- Datorii față de terți

Activele patrimoniale includ drepturile de proprietate şi drepturile de creanțe.

Drepturile de proprietate (drepturile reale) sunt formate din totalitatea bunurilor economice (tangibile şi intangibile) asupra cărora se exercită un drept de proprietate.

Drepturile de creanță (creanțele unei entități economice) sunt drepturile aparținând unei persoane (creditorului) de a pretinde altei persoane (debitorului) să-şi îndeplinească o anumită obligație. Drepturile de creanță sunt structurate de către contabilitate sub diverse denumiri, cum sunt: debitori, clienți etc.

În categoria activelor sunt incluse unele elemente asupra cărora entitatea nu are drepturi de proprietate sau de creanță. În această categorie sunt incluse: concesiunile, licențele convenționale (care nu presupun cedarea brevetului), know-how-ul, etc. Tot în categoria activelor patrimoniale pot fi asimilate şi o serie de elemente, cum sunt: cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare şi cheltuieli de suportat asupra mai multor exerciții. Aceste cheltuieli pot fi asimilate creanțelor exercițiului în curs asupra exercițiilor viitoare. Bunurile unei entități care sunt date către alte persoane fizice sau juridice pe baza unui contract de închiriere sau de locație

[14] Ioan Oprean şi colectiv – ***Bazele contabilității. Logica înregistrărilor contabile. Aplicații practice***, Ed. Dacia, Cluj Napoca, 2002, p.16

rămân înscrise în activele patrimoniale în virtutea dreptului de proprietate pe care entitatea îl are asupra lor.

Pasivele patrimoniale sunt formate din datoriile entității economice față de proprietari şi față de terți.

Datoriile față de proprietari formează capitalurile proprii ale entității. Aceste capitaluri proprii constau în:

- aportul proprietarilor la constituirea şi majorarea capitalului social al firmei;
- profitul obținut de firmă şi nedistribuit către proprietari, lăsat la dispoziția unității pentru autofinanțarea activității sub forma rezervelor, rezultatelor nerepartizate etc.

Datoriile față de terți sunt formate din:

- datorii bine precizate ca mărime şi scadență cum sunt cele față de angajați, față de bănci, față de furnizori, față de bugetul național public etc;
- datorii probabile sau angajamente condiționate cum sunt provizioanele constituite pentru acoperirea unor riscuri viitoare sau a unor cheltuieli viitoare, veniturile de realizat în viitor etc.

Bilanțul vertical pune în evidență faptul că, în cazul lichidării unei societăți comerciale, terții creditori au o prioritate legală față de proprietari. Ca urmare se achită mai întâi obligațiile față de terți şi numai valoarea rămasă, ”interesul rezidual”, se distribuie între acționari şi asociați.

Ecuația de echilibru care stă la baza bilanțului vertical îmbracă forma:

SITUAȚIA NETĂ	=	ACTIVE PATRIMONIALE	-	DATORII FAȚĂ DE TERȚI

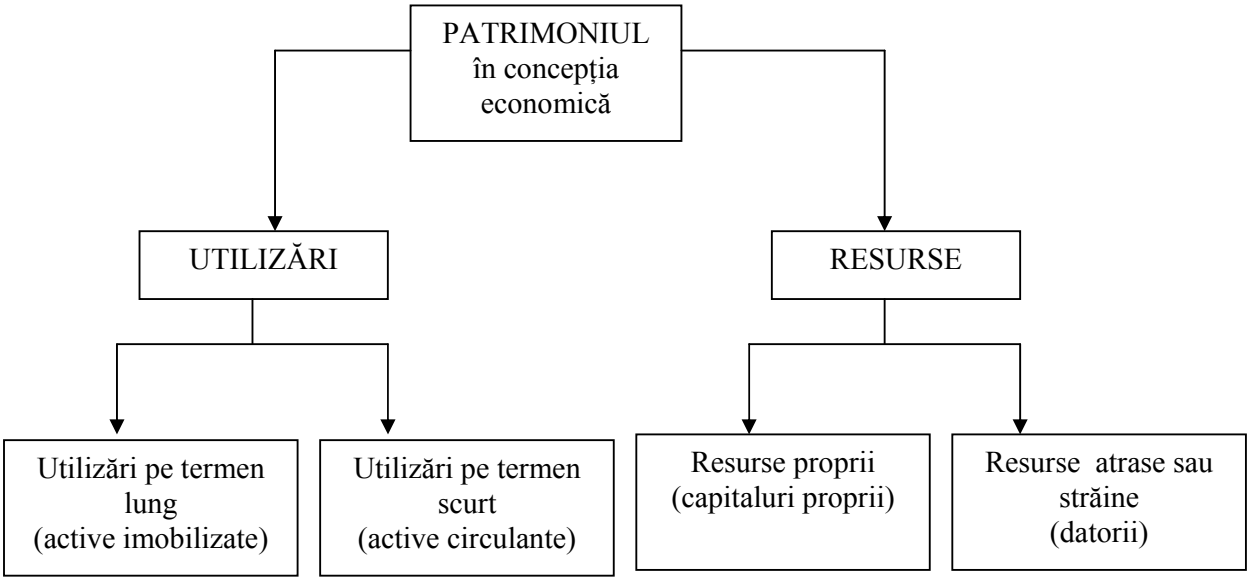
Datoriile entității economice față de proprietari corespund drepturilor de creanță pe care le au aceştia asupra întreprinderii. Aceste raporturi de drepturi şi/sau obligații dintre entitatea economică şi proprietarii aceştia sunt cunoscute şi sub denumirea de **situație netă** sau **patrimoniu net**. Cu alte cuvinte, situația netă reprezintă suma capitalurilor proprii.

Potrivit **concepției economice**, patrimoniul se fundamentează pe structura calitativă de resurse. Din acest punct de vedere, patrimoniul delimitează valorile economice ale unei entități privite prin prisma utilizărilor şi resurselor.

Utilizările sau *mijloacele economice* definesc modul de întrebuințare a valorilor în cadrul activităților desfăşurate de către unitatea patrimonială. Ele sunt grupate în utilizări permanente sau stabile, adică bunuri de folosință îndelungată (mai mare de un an), utilizări temporare sau curente şi utilizări rezultate sub formă de pierdere generată de o activitate nerentabilă.

Resursele reprezintă modul de dobândire a bunurilor economice. Discutate prin prisma unei unități patrimoniale, resursele pot fi: proprii (asigurate de către proprietar), atrase sau străine (furnizate de terțe persoane) şi resurse rezultate (sub forma profitului realizat la închiderea exercițiului contabil).

Concepția economică cu privire la patrimoniu ca obiect de studiu al contabilității poate fi



sistematizată astfel:

Fig. nr. 1 Concepția economică asupra patrimoniului

Concepția financiară este o variantă atât a concepției juridice cât şi a concepției economice cu privire la obiectul contabilității. Conform acestei concepții, activele patrimoniale sunt structurate în ordinea lichidității lor (crescătoare sau descrescătoare), iar pasivele patrimoniale sunt prezentate în ordinea exigibilității lor (crescătoare sau descrescătoare). *Lichiditatea* se referă la intervalul de timp necesar pentru ca un element de activ să fie convertit în disponibilități băneşti. *Exigibilitatea* indică perioada de timp după care o datorie devine scadentă şi ca urmare trebuie achitată.

Concepția financiară referitoare la patrimoniu poate fi reprezentată astfel:

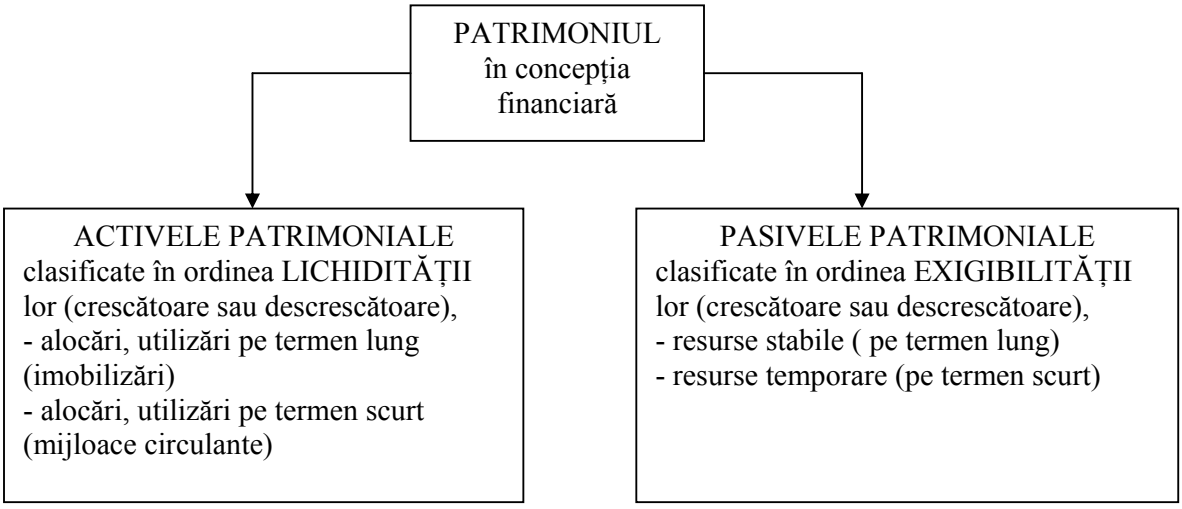


Figura nr. 2 Concepția financiară asupra patrimoniului

Contabilitatea studiază raporturile de schimb proprii patrimoniului. Într-o viziune statică, la un moment dat, aceste raporturi reprezintă echilibrul intern al patrimoniului, creat între bunurile economice, pe de o parte, şi drepturile şi obligaţiile cu privire la aceste bunuri, pe de altă parte. Interpretate prin prisma categoriei economice de „capital", raporturile de schimb studiate de contabilitate reprezintă relaţiile dintre drepturile şi obligaţiile pecuniare şi bunurile economice investite şi folosite în activitatea unităţii patrimoniale. Drepturile pecuniare corespund „capitalului propriu", obligaţiile „capitalului străin", iar bunurile economice reprezintă modul de investire şi întrebuinţare a capitalului.

La nivelul obiectului contabilităţii, bunurile economice reprezintă structura patrimonială de „activ", iar drepturile şi obligaţiile, respectiv capitalul propriu şi capitalul străin, corespund structurii patrimoniale de „pasiv".

În teoria şi practica contabilităţii există şi concepţia potrivit căreia pasivul patrimoniului cuprinde numai obligaţiile faţă de terţi, capitalul figurând ca o entitate distinctă. În acest caz se operează cu trei termeni: activul, datoriile şi capitalul propriu.

Situaţia patrimoniului poate fi descrisă prin prisma raporturilor de proprietate în care se află subiectul de drept, pe baza relaţiei:

ACTIVUL – DATORIILE = CAPITALUL PROPRIU

Un subiect de drept îşi asigură integritatea situaţiei patrimoniului şi independenţa financiară atunci când „Capitalul propriu" este mai mare sau egal cu „datoriile".

Contabilitatea studiază şi echilibrul specific activităţilor care produc modificări cantitative şi calitative în volumul şi structura patrimoniului, datorat faptului că orice activitate economică este în acelaşi timp consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate. Acest echilibru este definit şi delimitat ca o relaţie între „cheltuieli" şi „venituri". Acestea constituie elemente direct legate de măsurarea rezultatului.

Ecuaţia de echilibru specifică activităţilor economice consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate este de forma:

a) pe baza informaţiilor din conturile de cheltuieli şi venituri:

CHELTUIELI ± REZULTAT NET = VENITURI

b) pe baza informaţiilor din bilanţul contabil:

Rezultatul = Capital propriu la sfârşitul - Capital propriu la sfârşitul exerciţiului
exerciţiului financiar financiar precedent

Să ne reamintim

Entităţile economice reprezintă spaţiul de cunoaştere şi acţiune a contabilităţii. În felul acesta, obiectul contabilităţii, prin câmpul său de acţiune, este grefat pe o entitate economică.

Prin intermediul *exemplului* prezentat mai jos, punem în evidență dubla reprezentare a perimetrului contabil:

Considerăm situația ipotetică a două entități: „A” şi „B”. Firma „A” deține următoarele categorii de bunuri materiale şi mijloace băneşti:

- construcții 100 000 lei;
- echipamente tehnologice 60 000 lei;
- mijloace de transport 40 000 lei;
- materii prime 20 000 lei;
- produse finite 30 000 lei;
- disponibilități băneşti în cont bancar 50 000 lei.

Regimul juridic de dobândire şi acoperire financiară pentru averea de 300 000 lei este:

- 210 000 lei reprezintă valori economice asupra cărora firma exercită dreptul de proprietate, fiind acoperite de capitaluri proprii;
- 90 000 lei reprezintă datorii sau obligații ale firmei.

Firma „B” deține următoarele categorii de bunuri materiale şi mijloace băneşti:

- construcții 250 000 lei;
- echipamente tehnologice 180 000 lei;
- mijloace de transport 170 000 lei;
- materii prime 70 000 lei;
- produse finite 80 000 lei;
- disponibilități băneşti în cont bancar 150 000 lei.

Regimul juridic de dobândire şi acoperire financiară pentru averea de 900 000 lei este:

- 180 000 lei reprezintă valori economice asupra cărora firma exercită dreptul de proprietate, fiind acoperite de capitaluri proprii;
- 720 000 lei reprezintă datorii sau obligații ale firmei.

Se cere să se determine situația netă pentru cele două entități economice.

Firma „A”

<table>
<tr><th>Bunuri materiale şi mijloace băneşti</th><th>Drepturi şi obligații asupra bunurilor</th></tr>
<tr><td rowspan="2">construcții 100 000 lei
echipamente tehnologice 60 000 lei
mijloace de transport 40 000 lei
materii prime 20 000 lei
produse finite 30 000 lei
disponibilități băneşti 50 000 lei</td><td>drept de proprietate 210 000 lei (capital propriu)</td></tr>
<tr><td>obligații băneşti 90 000 lei (datorii sau capital împrumutat)</td></tr>
<tr><td>TOTAL: 300 000 lei</td><td>TOTAL: 300 000 lei</td></tr>
</table>

Pe baza datelor prezentate pentru firma „A”, putem determina „situația netă” :

Situația netă = Activ – Datorii = 300 000 – 90 000 = 210 000 lei

Firma „B”

Bunuri materiale şi mijloace băneşti	Drepturi şi obligații asupra bunurilor
• construcții 250 000 lei • echipamente tehnologice 180 000 • mijloace de transport 170 000 lei • materii prime 70 000 lei • produse finite 80 000 lei • disponibilități băneşti 150 000 lei	• drept de proprietate 180 000 lei (capital propriu) • obligații băneşti 720 000 lei (datorii sau capital împrumutat)
TOTAL: 900 000 lei	TOTAL: 900 000 lei

Pe baza datelor prezentate pentru firma „B”, putem determina „situația netă” sau „poziția financiară” :

Situația netă = Activ – Datorii = 900 000 – 720 000 = 180 000 lei

Se observă că deşi averea firmei „B” este de trei ori mai mare decât a firmei „A”, situația netă a firmei „B” este mai mică decât situația netă a firmei „A”. În cazul firmei „A”, ponderea situației nete în total patrimoniu este de 70%. În cazul firmei „B”, situația netă are o pondere de 20% în totalul patrimoniului. Motivul care a generat o astfel de situație este faptul că firma „B” a procurat active pe seama resurselor străine (datorii față de furnizori şi creditori, credite la instituțiile financiare etc.) pe care nu le-a achitat. În derularea afacerilor, partenerii vor prefera firma „A”, deoarece dispune de bonitate financiară superioară.

2.5. Rezumat

Pentru a identifica elementele componente ale obiectului contabilității, trebuie să se țină cont de următoarele reguli:

- se fixează granițele ipotetice ale unei entități, pentru a evita ambiguitățile;
- se reține doar ceea ce se poate exprima în bani,
- materia identificată se cercetează din două puncte de vedere complementare, specifice contabilității: punctul de vedere material, al existenței concrete şi punctul de vedere abstract, al provenienței.

2.6. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Enumerați şi explicați elementele componente ale definiției obiectului contabilității.
2. Exemplificați elemente componente ale averii entității economice.
3. Cine pune la dispoziție şi cu ce titlu averea de care dispune entitatea?

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 3: METODA CONTABILITĂȚII

Cuprins

3.1. Introducere.....20
3.2. Competențele unității de învățare.....20
3.3. Caracteristicile metodei contabilității. 20
3.4. Procedeele metodei contabilității.....22
3.5. Rezumat.....24
3.6. Teste de evaluare / autoevaluare…….....24

3.1. Introducere

Noțiunea de metodă este de origine greacă şi provine de la „methodos" (drum, cale, mijloc, mod de expunere) şi înseamnă modul de a studia, de a cerceta obiectele şi fenomenele naturii, societății şi gândirii sau modul de acțiune.

Fiecare metodă ştiințifică reprezintă modul de studiere a realității şi include procedeele de cercetare corespunzătoare, dar între metodă şi procedeu nu se poate pune semnul egal. Metoda este o cale rațională de urmat pentru atingerea unui scop, iar procedeul este numai o manevră de a atinge un scop.

3.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea acestei unități de învățare, studentul este capabil să:

- rezume caracteristicile metodei contabilității;
- descrie procedeele specifice metodei contabilității;
- enumere etapele metodei contabilității.
- să interpreteze informațiile contabile.

Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.

3.3. Caracteristicile metodei contabilității

Pentru realizarea obiectului său de studiu contabilitatea are o metodă proprie de cercetare fundamentată pe următoarele **caracteristici**:

- dubla reprezentare;
- dubla înregistrare a operațiilor economice şi financiare;
- înregistrarea cifrică şi în expresie valorică a operațiunilor economico - financiare;

- înregistrarea operațiilor economice şi financiare efective care se bazează pe documentele scrise.

Dubla reprezentare se concretizează în reflectarea elementelor de avere ale perimetrului contabil (entității economice) sub două aspecte:

- sub aspectul *utilității bunurilor* adică *al destinației* sau *alocării* în activitatea economică a elementelor de avere, pentru care se foloseşte noțiunea de *active*, (exemple: imobilizări necorporale, corporale şi financiare, active circulante materiale, în decontare şi băneşti);

- sub aspectul *raporturilor de proprietate* prin care se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi şi obligații, adică sub aspectul modului de *dobândire, proveniență*, pentru care se utilizează noțiunea de *surse (resurse)* sau *pasive* (exemple: capital social,. rezerve, subvenții pentru investiții, profit, credite bancare, împrumuturi din obligațiuni, furnizori, creditori, efecte de plătit, asigurări sociale etc).

Dubla reprezentare poate fi redată sintetic sub forma unei ecuații, prin egalitatea:

Valoarea bunurilor economice = Valoarea surselor de proveniență

Această dublă reprezentare se realizează în cadrul unui echilibru permanent cu ajutorul bilanțului care exprimă starea patrimoniului la un moment dat.

Elementele perimetrului contabil se află într-o continuă mişcare şi transformare în fazele circuitului economic, rămânând totuşi într-un echilibru permanent în cadrul unității respective. Astfel, pot avea loc intrări, respectiv ieşiri de bunuri economice sau de resurse, transformarea unor bunuri în altele, a unor surse în altele. Echilibrul în care se află elementele perimetrului contabil este evidențiat, în contabilitate, printr-o trăsătură specifică metodei sale de lucru şi anume **dubla înregistrare a operațiilor economice şi financiare.**

Dubla înregistrare este determinată, în primul rând, de dubla reprezentare, prin faptul că în timpul mişcării şi transformării lor, elementele perimetrului contabil nu încetează a fi privite sub dublu aspect, al destinației economice şi al provenienței. Aceste două aspecte se reflectă concomitent ca un raport de echivalență între doi termeni, unul care evidențiază bunurile economice, iar cel de-al doilea care exprimă sursele de finanțare. Raportul de echivalență este prezent atât în cazul măririi concomitente a bunurilor şi surselor, cât şi în cel al micşorării lor.

În al doilea rând, dubla înregistrare este determinată de faptul că mişcarea şi transformarea bunurilor economice în fazele circuitului economic generează operații economice şi financiare de ieşire dintr-o fază şi intrare în alta, de trecere dintr-un loc de gestiune (de păstrare, de producție, de cheltuieli) în altul. Astfel, bunurile sub formă de materii prime şi materiale consumabile se transformă în semifabricate şi produse finite, care la rândul lor îşi schimbă forma în disponibilități băneşti, care, ulterior, prin utilizarea lor îmbracă forma de stocuri. În acest circuit, în care contabilitatea înregistrează trecerea aceloraşi valori dintr-o stare sau formă în alta, reflectarea valorii economice respective se face de două ori. Astfel apare dubla

înregistrare a operațiunilor în cauză, în sensul că vechea fază sau vechea formă se transpune în unul din termenii egalității care polarizează ieşirile, micşorările, iar noua fază sau noua formă constituie cel de-al doilea termen al egalității, care marchează intrările, creşterile elementului sau fenomenului respectiv. Potrivit acestei trăsături a metodei contabilității, orice operație economică este analizată ca un raport de echivalență între destinația şi provenienta sa, între intrarea şi ieşirea sa, între alocarea şi finanțarea sa.

Dubla înregistrare a operațiilor economice şi financiare conferă contabilității posibilitatea să reflecte în dinamică, pe baza unui sistem coerent, cele două aspecte ale dublei reprezentări.

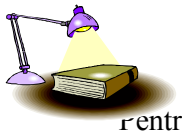
O altă caracteristică a metodei contabilității este **înregistrarea cifrică şi în expresie valorică a operațiunilor economico - financiare**. Acest lucru permite oglindirea concomitentă atât a laturii cantitative cât şi a celei calitative a perimetrului contabil, cunoaşterea analitică a stării şi mişcării tuturor elementelor, iar prin sistematizarea datelor contabile, oferă o imagine de ansamblu asupra entității.

Metoda contabilității mai are ca trăsătură distinctă şi **înregistrarea numai a acelor operații care au avut loc efectiv şi pentru care se face dovada înfăptuirii lor prin documente**. Înregistrarea operațiilor pe baza documentelor justificative, conferă contabilității calitatea de forță probantă în raporturile economico-juridice. Ele angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat.

Să ne reamintim

Metoda contabilității cuprinde „un ansamblu de procedee aflate într-o strânsă corelație şi intercondiționare ca un tot unitar, în vederea stabilirii normelor şi principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca disciplină ştiințifică şi cu ajutorul cărora cercetează starea şi mişcarea elementelor patrimoniului unităților economice şi sociale pentru a sesiza legăturile dintre ele, ca pe această bază să calculeze rezultatele finale, să analizeze şi să controleze activitatea desfăşurată de unitățile respective”[15].

TO DO: Demonstrați legătura dintre dubla reprezentare şi dubla înregistrare



3.4. Procedeele meodei contabilității

Procedeul arată modalitatea, maniera, felul de a acționa pentru atingerea unui scop. Pentru studierea obiectului contabilității, metoda acesteia foloseşte o serie de procedee care se împart în:

- procedee comune tuturor ştiințelor;
- procedee specifice metodei contabilității;
- procedee ale metodei contabilității comune şi altor discipline economice.

[15] Oprea Călin, Mihai Ristea – ***Bazele contabilității***, Ed. Național, Bucureşti, 2000, p.22

Între *procedeele comune tuturor ştiinţelor* folosite de metoda contabilităţii pot fi enumerate: observaţia, raţionamentul, comparaţia, clasificarea, analiza, sinteza etc.

Observaţia este faza iniţială a cercetării obiectului de studiu al oricărei ştiinţe. Contabilitatea utilizează procedeul observaţiei pentru cunoaşterea operaţiilor economice şi financiare care se pot exprima valoric şi care sunt consemnate în documente.

Raţionamentul este aplicat în cadrul metodei contabilităţii pentru ca pe bază de judecăţi logice, pornind de la reprezentarea mişcărilor de valori economice, care au loc în perimetrul contabil, să se ajungă la concluzii noi, ce permit stabilirea cu exactitate a modului de reflectare a acestora cu ajutorul diferitelor sale procedee.

Comparaţia se foloseşte de metoda contabilităţii prin alăturarea a două sau mai multe structuri patrimoniale ce se pot exprima valoric, cu scopul de a stabili asemănările şi deosebirile dintre ele.

Clasificarea este acţiunea de repartizare sistematică pe clase sau într-o anumită ordine a obiectelor sau a fenomenelor în raport de asemănările şi deosebirile dintre ele. a

În contabilitate, *analiza* are o sferă largă de acţiune. Ea reprezintă un procedeu ştiinţific de cercetare a unui întreg, a unui fenomen care se bazează pe examinarea fiecărui element component în parte.

Procedeele specifice metodei contabilităţii sunt: bilanţul, contul şi balanţa de verificare.

Bilanţul este un procedeu al metodei contabilităţii prin care se prezintă, la un moment dat, în expresie bănească, patrimoniul sub dublu aspect: al destinaţiei economice şi a surselor de finanţare a elementelor de avere.

Contul este un procedeu pe baza căruia se înregistrează existentul, creşterile şi micşorările fiecărui bun, sursă, proces economic sau fază a acestuia.

Legătura dintre cont şi bilanţ se realizează cu ajutorul *balanţei de verificare*. Aceasta dă posibilitatea verificării exactităţii înregistrărilor efectuate în conturi şi centralizării datelor reflectate distinct în conturi. Datele ei stau la baza întocmirii bilanţului, asigurând astfel realizarea principiului dublei reprezentări a elementelor patrimoniale.

Pe lângă procedeele specifice, contabilitatea utilizează şi *procedee comune altor discipline economice*, cum sunt: documentarea, evaluarea, calculaţia şi inventarierea.

În contabilitate nici o operaţiunea nu se consemnează fără un document, adică un act scris care să consemneze şi să justifice operaţia economică respectivă.

Evaluarea constă în transformarea unităţilor naturale, cu ajutorul preţurilor şi tarifelor, în unităţi valorice, în vederea aducerii la un numitor comun a elementelor patrimoniale.

Calculaţia presupune utilizarea unor algoritmi de calcul pe care se bazează toate procedeele metodei contabilităţii.

Pentru constatarea faptică a existenței și stării activelor și pentru punerea de acord a informațiilor din contabilitate cu realitatea se utilizează *inventarierea*. Pe baza constatărilor la care s-a ajuns în urma inventarierii se fac rectificările necesare în conturi. Pe baza comparării valorii actuale cu cea din contabilitate se determină deprecierea elementelor patrimoniale inventariate.

Prin urmare, contabilitatea, ca orice disciplină științifică, are o metodă proprie de cercetare fundamentată pe anumite procedee ce oglindesc particularitățile ei. Studiind metoda contabilității se poate ajunge la concluzie că aceasta are trei trepte și anume[16]:

- reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil;
- sistemul de calcul contabil digrafic;
- calculele periodice de sinteză.

3.5. Rezumat

Caracteristicile metodei contabilității sunt:

- dubla reprezentare;
- dubla înregistrare a operațiilor economice și financiare;
- înregistrarea cifrică și în expresie valorică a operațiunilor economico - financiare;
- înregistrarea operațiilor economice și financiare efective care se bazează pe documentele scrise.

Pentru studierea obiectului contabilității, metoda acesteia folosește o serie de procedee care se împart în:

- procedee comune tuturor științelor;
- procedee specifice metodei contabilității;
  - procedee ale metodei contabilității comune și altor discipline economice.

3.6. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Explicați în ce constă dubla înregistrare a operațiunilor economico – financiare.
2. Ținând cont de caracteristicile metodei contabilității, explicați cum trebuie înregistrate operațiunile economico – financiare.
3. Enumerați și prezentați procedeele specifice metodei contabilității.

[16] Elena Hlaciuc, Rusalim Petriș– ***Bazele contabilității***, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2006, p.22

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 4: REPREZENTAREA CIFRICĂ A MIŞCĂRILOR DE VALORI CA UN BILANȚ MOBIL

Cuprins:

4.1. Introducere……..25

4.2. Competențele unității de învățare……..25

4.3. Conceptul de bilanț…….25

4.4. Clasificarea activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii……..27

4.5. Forma bilanțului……...35

4.6. Influența operațiilor economice asupra bilanțului……....35

4.7. Rezumat……43

4.8. Teste de evaluare / autoevaluare……...43

4.1. Introducere

Termenul de bilanț provine de la cuvântul italienesc „bilancia" care are la bază termenii latini: „bi" şi „lanx", adică „două talere", simbolizând astfel o balanță cu două brațe care poartă denumirile de ACTIV (partea stângă) şi PASIV (partea dreaptă).

În literatura de specialitate există mai multe opinii privind importanța bilanțului în prezentarea clară, completă şi fidelă a perimetrului contabil.

4.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea acestei unități de învățare, studentul este capabil să:

- identifice egalitățile bilanțiere;
- explice conținutul economic al activelor, datoriilor şi capitalului propriu;
- prezinte structura bilanțului;
- prelucreze informații financiar - contabile.

Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.

4.3. Conceptul de bilanț

Conform reglementărilor legale, **bilanțul** este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii şi capital propriu ale entității la sfârşitul exercițiului financiar, precum şi celelalte situații prevăzute de lege. Elementele de activ se ordonează în bilanț după natură şi lichiditate, iar datoriile şi capitalul propriu, după natură şi exigibilitate.

Activul reprezintă o resursă controlată de către întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere.

Datoria reprezintă obligația actuală a întreprinderii ce decurge din evenimente trecute şi la decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al acționarilor în activele unei întreprinderi, după deducerea tuturor datoriilor sale.

Bilanțul constituie un procedeu al metodei contabilității care prezintă corelația dintre mijloacele economice (resursele economice) şi resursele de finanțare a acestora, într-o relație de echilibru dintre activ şi pasiv, asigurată prin rezultatele financiare – profit sau pierdere – obținute în perioada de referință.

Activul reprezintă mijloacele interpretate economico-juridic plus posturile rectificative de activ contra pasiv (repartizarea profitului, prime privind rambursarea obligațiunilor). Mijloacele se referă la ansamblul valorilor exprimabile în bani şi a raporturilor economico - juridice care provoacă decontări băneşti ca existență concret materială a bunurilor cu valoare de schimb. Activele sunt prezentate în actualele reglementări contabile drept resurse economice, care rezultă din investirea resurselor de finanțare obținute de entitate de la proprietari şi creditori.

Pasivul reprezintă resursele de finanțare interpretate economico-juridic plus „posturile rectificative de pasiv contra activ" (amortizări, ajustări pentru depreciere). În funcție de proveniența lor, resursele de finanțare sunt formate din capitaluri proprii şi datorii.

Denumirile de activ şi pasiv nu sunt convenționale, ci ele au la bază caracteristicile resurselor economice şi resurselor de finanțare. Astfel, denumirea de activ provine de la caracteristica resurselor economice de a se afla în continuă mişcare şi transformare în cadrul circuitului economic, de a se identifica cu însăşi activitatea unității. Structura resurselor economice din activul bilanțului se modifică în permanență datorită operațiilor ocazionate de procesul de producție, unde îşi schimbă forma, conținutul şi proprietățile fizice sau chimice, precum şi datorită operațiilor de vânzare a produselor şi a mărfurilor.

Spre deosebire de resursele economice din activ, resursele de finanțare din pasiv nu-şi schimbă volumul şi structura de sine stătător. Ele se modifică ca efect instantaneu al mişcării şi transformării bunurilor economice. Deci, resursele de finanțare au un caracter static, pasiv, de unde şi denumirea părții bilanțului în care se găsesc. Profiturile apar în pasivul bilanțului deoarece sunt sursa de proveniență a valorii noi din activul bilanțului.

Deoarece între resursele economice şi resursele de finanțare există o egalitate perfectă, aceasta se va păstra şi între activul şi pasivul bilanțului.

În teoria contabilă există mai multe ***categorii de bilanț*** stabilite pe baza anumitor criterii:

- Din punct de vedere al sistemului informațional şi al locului întocmirii, deosebim:
    - bilanțul primar şi analitic – se întocmeşte la nivelul entității economice şi cuprinde patrimoniul angajat în activitatea acestuia;

- bilanțul sintetic sau centralizator – se elaborează prin centralizarea bilanțurilor primare în conturile naționale şi la scara economiei.

- Din punct de vedere al momentului întocmirii, deosebim:
  - bilanț inițial sau de fondare;
  - bilanț de gestiune sau curent (semestrial, anual);
  - bilanț final, de lichidare sau de fuziune.

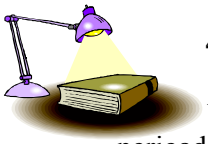
În condițiile economiei de piață, datele conținute de bilanț pot oferi o imagine cuprinzătoare şi reală asupra situației economice şi financiare a fiecărui agent economic. Asemenea informații sunt la fel de utile atât pentru întreprinderea însăşi, cât şi pentru terți (reprezentanți de furnizori, clienți, bănci, investitori, concurenți şi administrația de stat).

Mijloacele economice utilizate de firme şi resursele lor de finanțare sunt diverse, ceea ce impune o sintetizare şi generalizare a lor în scopul cunoaşterii situației de ansamblu a firmei. Generalizarea se realizează prin preluarea datelor din contabilitate în mod centralizat şi prezentarea lor în bilanț. Această generalizare în bilanț se realizează pe trei nivele:

- ✓ grupa ca primă treaptă de generalizare adună elementele după criterii generale (de exemplu: grupa active imobilizate, active circulante, capitaluri proprii etc);
- ✓ capitolul, a doua treaptă de generalizare care structurează grupele pe criterii mai analitice (de exemplu grupa active imobilizate are capitolele imobilizări necorpoarle, imobilizări corporale, imobilizări financiare);
- ✓ postul bilanțier reprezintă elementele caracteristice definite de sine stătătoare (de exemplu: concesiuni, construcții, clienți, capital social, furnizori, creditori etc).

Să ne reamintim

Concluzionând aspectele definitorii ale bilanțului, se poate afirma că acesta constituie un calcul de sinteză care prezintă situația entității economice la un moment dat. Ca reflectare a stării entității „bilanțul stabilit la sfârşitul perioadei de gestiune descrie separat elementele de activ şi cele de pasiv ale întreprinderii”[17]. La un moment dat „bilanțul contabil indică starea resurselor şi mijloacelor unei întreprinderi, exprimând echilibrul său financiar”[18].



4.4. Clasificarea activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii

Activele imobilizate sunt reprezentate de bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unei unități economice. Ele nu se consumă la prima utilizare. În funcție de natura lor, mijloacele imobilizate pot fi: necorporale, corporale şi financiare.

Imobilizările necorporale reprezintă active care nu se concretizează în bunuri materiale, ci în elemente economico-financiare şi juridice prin care se reflectă în contabilitate cheltuielile

[17] J.Y. Eglem, A. Mikol, H. Stolowy – ***Les mecanismes financieres de l'entreprise***, Editions Montchretien, Paris, 1988, p.6
[18] J. Peyrard – ***Analyse financiere***, Vuibert gestion, Paris, 1986, p.75

de înființare a societăților comerciale, cheltuielile de dezvoltare, cheltuielile de restructurare a capitalului, concesiunile, locațiile de gestiune, brevetele, licențele, mărcile, fondul comercial etc.

Cheltuielile de constituire sunt cheltuieli ocazionate de înființarea sau dezvoltarea persoanei juridice (taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acțiuni şi obligațiuni, cheltuieli de prospectare a pieței, de publicitate şi alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea şi extinderea activității persoanei juridice).

Cheltuielile de dezvoltare se referă la aplicarea rezultatelor cercetării în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățirii lor substanțiale.

Concesiunea poate fi definită ca o convenție sau ca un contract prin care o persoană fizică sau juridică, denumită concesionar, dobândeşte dreptul de utilizare a anumitor bunuri sau servicii, de exercitare a unor activități din partea unui concedent în schimbul unor beneficii. Deci, concesiunea este o imobilizare necorporală a cărei valoare este determinată de valoarea bunurilor sau serviciilor preluate cu titlul de concesiune. Concesiunea primită se reflectă ca imobilizare necorporală atunci când contractul de concesiune stabileşte o durată şi o valoare determinată pentru concesiune.

Locația de gestiune reprezintă trecerea în administrarea integrală din partea locatorului a unor subunității în beneficiul locatarului. Aceasta se realizează pe baza unui contract în care locatorul se obligă să procure şi să asigure locatarului folosința unei activități (gestiuni) pe un timp determinat în schimbul unui preț. Drepturile şi obligațiile părților se stabilesc prin contractul de locație de gestiune.

Brevetul reprezintă un document pe care organul de stat competent îl eliberează inventatorului şi prin care i se recunoaşte acestuia dreptul de a exploata exclusiv invenția sa. Se poate transmite altei persoane prin contract de cesiune.

Licența reprezintă contractul prin care posesorul unui brevet de invenție, mărci de fabrică sau de comerț, acordă dreptul unei persoane juridice sau fizice, sau statului, contra unei sume de bani, de a folosi şi valorifica parțial sau integral brevetul. În domeniul comerțului, licența constituie autorizația eliberată de organele de stat competente unei persoane juridice sau fizice pentru import sau export de anumite mărfuri.

Marca de fabrică (certificat de origine) este un semn distinctiv al unei firme, constituit din cuvinte, litere, cifre, reprezentări grafice, prin care îşi individualizează şi diferențiază produsele sau lucrările de cele identice ale altor firme din țară sau străinătate.

Marca de comerț indică faptul că o anumită marfă este comercializată de o anumită unitate comercială, oferind-o beneficiarului sub garanția acesteia.

Fondul comercial reprezintă, conform codului comercial, partea din fondul de comerț, care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de activ, dar contribuie la menținerea sau dezvoltarea potențialului activității entității economice. Acesta este reprezentat de clientelă,

vadul comercial, reputație, debuşeu, poziția geografică. Fondul comercial pozitiv reprezintă diferența dintre costul de achiziție şi valoarea justă a unui activ intrat în patrimoniul entității economice. Dacă valoarea justă este mai mare decât costul de achiziție se obține un fond comercial negativ.

Imobilizările corporale reprezintă acele bunuri cu valoare mare, destinate să servească o perioadă îndelungată activitatea unității patrimoniale şi care nu se consumă de la prima utilizare. Ele participă la mai multe cicluri de exploatare şi îşi transmit valoarea treptat asupra noilor produse obținute. Imobilizările corporale cuprind: terenuri, construcții, instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații, mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

Procesul investițional, concretizat în achiziționări şi realizări în antrepriză sau în regie proprie de noi imobilizări, generează decalaje în timp între momentul efectuării cheltuielilor şi momentul recepției, respectiv punerii în funcțiune a imobilizărilor realizate în cadrul acestui proces. Astfel de cheltuieli sunt încadrate din punct de vedere contabil la categoria *imobilizărilor în curs* (necorporale şi corporale).

Imobilizările financiare îmbracă, de regulă, forma investițiilor financiare în titluri de valoare generatoare de venituri financiare. Nu este exclus ca imobilizările financiare să îmbrace şi forma creanțelor financiare exigibile într-o perioadă mai mare de un an. Imobilizările financiare cuprind: acțiuni deținute la entitățile afiliate, interese de participare, titluri puse în echivalență, alte titluri imobilizate şi creanțe imobilizate.

Acțiunile deținute la entitățile afiliate reprezintă drepturile sub formă de acțiuni şi alte titluri cu venit variabil deținute de o entitate (societatea mamă) în capitalul altei entități (filiala), într-un număr suficient de mare astfel încât se asigură de către societatea mamă controlul asupra filialei.

Interesele de participare reprezintă drepturi deținute în capitalul altor societăți comerciale. Interesele de participare sunt deținute pe termen lung în scopul garantării contribuției la activitățile persoanei juridice respective. Interesele de participare cuprind investiții în întreprinderi asociate şi investiții strategice. Întreprinderea asociată este considerată întreprinderea în care investitorul are o influență semnificativă, deținând 20% până la 50% din acțiunile cu drept de vot la întreprinderea asociată. O investiție strategică este considerată o participare de 10% până la 20% în capitalul altei societăți.

Titlurile puse în echivalență apar numai în Situațiile financiare anuale consolidate în cazul în care consolidarea s-a realizat prin metoda punerii în echivalență. Prin această metodă valoarea de achiziție a acțiunilor deținute de o entitate în capitalul altei entități este înlocuită cu valoarea capitalurilor proprii ale emitentului ce revine societății deținătoare.

Alte titluri imobilizate cuprind obligațiunile cumpărate de pe piață şi pentru care există intenția de deținere pe o perioadă mai mare de un an, intenție manifestată la data dobândirii sau la data bilanțului.

În categoria *creanțe imobilizate* se includ: sume datorate entităților afiliate, creanțe legate de interesele de participare, împrumuturile pe termen lung şi alte creanțe imobilizate.

Sumele datorate de entitățile afiliate constau din acele creanțe ale persoanei juridice rezultate din acordarea de împrumuturi entităților afiliate.

Creanțele legate de interesele de participare constau din acele creanțe ale persoanei juridice rezultate din acordarea de împrumuturi entităților la care societatea deține interese de participare.

Împrumuturile pe termen lung cuprind sumele acordate terților pe baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii.

Alte creanțe imobilizate privesc garanțiile, depozitele şi cauțiunile de unitate la terți.

Garanția reprezintă contractul prin care garantul garantează beneficiarului executarea unei obligații. Garanția dă dreptul beneficiarului (creditorului) să execute silit garantul prin scoaterea la licitație a bunurilor acestuia.

Cauțiunea reprezintă un contract prin care o persoană garantează pentru altă persoană, față de un terț, că va îndeplini ea obligațiile persoanei garantate în cazul în care aceasta nu îşi respectă angajamentul.

Activele circulante reprezintă acele valori economice care se află în continuă fluență valorică. Ele nu rămân în entitatea patrimonială în mod durabil, durata lor de rotație fiind mai mică de un an. Îşi schimbă forma inițială şi funcțională (materii prime → produse finite → creanțe → bani) în funcție de stadiul circuitului economic (aprovizionare, producție, desfacere).

În funcție de forma concretă pe care o îmbracă, precum şi de funcția pe care o îndeplineşte în cadrul ciclului de exploatare, mijloacele circulante se împart în: active circulante materia, active circulante în decontare şi active circulante băneşti.

Activele circulante materiale sunt acele valori economice care îmbracă forma stocurilor.

Conform legislației în vigoare stocurile sunt active circulante:

a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activității;
b) în curs de producție, în vederea vânzării în aceleaşi condiții ca mai sus, sau
c) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile, ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În categoria stocurilor se includ: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, produsele semifabricate, produsele finite, rebuturile, materialele recuperabile sau deşeurile, mărfurile, ambalajele şi producția în curs de execuție.

Materiile prime sunt bunuri care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată.

Materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile) participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare, fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit.

Materialele de natura obiectelor de inventar sunt bunurile care au o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate imobilizări corporale.

Semifabricatele sunt produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii (faze de fabricaţie) sau se livrează terţilor.

Produsele finite sunt produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unităţii, putând fi depozitate în vederea livrării direct clienţilor.

Mărfurile sunt bunurile pe care entitatea patrimonială le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii.

Ambalajele sunt bunuri al căror rol constă în asigurarea protecţiei materiilor prime, materialelor consumabile, produselor finite, mărfurilor etc., pe timpul depozitării şi al transporturilor acestora precum şi în prezentarea mărfurilor în vederea desfacerii.

Producţia în curs de execuţie este reprezentată de producţia care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, precum şi de produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime. Sunt asimilate producţiei în curs lucrările, serviciile şi studiile în curs de execuţie sau neterminate.

Activele circulante în decontare (creanţe) reprezintă valori avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice şi pentru care urmează să primească un echivalent valoric, adică valori pe care firma le are de primit de la terţi în urma unor operaţii anterioare. Principalele elemente patrimoniale care desemnează creanţe ale entităţii sunt: clienţi, debitori, efecte de primit de la clienţi, clienţi – facturi de întocmit, furnizori-debitori, avansuri acordate personalului, decontări cu acţionarii sau asociaţii privind capitalul, sume de încasat de la entităţile afiliate, sume de încasat din interese de participare.

Clienţii reprezintă creanţele faţă de terţi, determinate de vânzarea pe credit comercial a bunurilor materiale, lucrărilor şi serviciilor care fac obiectul activităţii întreprinderii.

Debitorii sunt persoane fizice sau juridice faţă de care unitatea patrimonială are creanţe rezultate din pagube materiale (create de terţi), din existenţa unor titluri executorii sau din alte operaţiuni decât cele menţionate în definirea clienţilor.

Efectele de primit sunt titluri de valoare sub formă de trată, bilet la ordin, cambie, CEC şi warant, negociabile care fac dovada unei creanțe de o anumită valoare şi plătibilă imediat sau într-un termen scurt.

În categoria patrimonială „*clienți – facturi de întocmit*" sunt evidențiate creanțele vânzătorului față de clienții săi pentru care, din diverse motive, nu s-au emis facturi fiscale.

În categoria „*furnizori – debitori*" sunt reflectate eventualele creanțe ale clienților față de furnizorii lor (avansurile acordate furnizorilor, ambalajele care circulă în regim de restituire).

În România, majoritatea agenților economici angajatori practică sistemul chenzinal de plată a câştigurilor salariale, sub formă de avans (chenzina I) şi rest de plată (chenzina II). Prin *plata avansurilor chenzinale (avansurilor acordate personalului),* în favoarea agentului economic angajator, iau naştere drepturi de creanță față de personalul angajat care, cu ocazia plății chenzinei a II –a, se rețin din câştigurile salariale nete.

Decontările cu asociații sau acționarii privind capitalul sunt creanțe pentru acțiunile subscrise şi nevărsate încă şi pentru aportul social subscris şi nedepus încă.

Sumele de încasat de la entitățile afiliate sunt reprezentate de drepturile de creanță asupra altor unități din cadrul grupului, izvorâte din: sume şi bunuri livrate, imobilizări cedate, dividende de încasat pentru investiții financiare pe termen scurt etc.

Sumele de încasat din interese de participare sunt reprezentate de drepturile de creanță rezultate din interesele de participare pe termen scurt, cum sunt: sume virate unităților legate prin interese de participare, imobilizările financiare cedate acestor unități, dividende de încasat pentru investițiile pe termen scurt etc.

Activele circulante băneşti (de trezorerie) reprezintă acele valori economice care fie se prezintă sub formă de bani, fie îndeplinesc funcția de bani. În această categorie se cuprind investiții financiare pe termen scurt, disponibilitățile băneşti şi alte valori (timbre fiscale, tichete de călătorie).

În categoria *investițiilor financiare pe termen scurt*, se includ[19]:

- acțiuni emise de către societățile din cadrul grupului sau din afara acestuia, care sunt cumpărate pentru a fi vândute în termen scurt pentru obținerea unui câştig;
- acțiuni proprii, care sunt răscumpărate cu scopul de a fi anulate sau revândute;
- obligațiuni emise de către unitate care sunt răscumpărate la scadență în vederea anulării acestora;
- alte investiții financiare pe termen scurt: bonuri de subscrie automată, certificate de investitor, drepturi de tragere, efecte comerciale, certificate de depozit.

Disponibilitățile băneşti în lei şi în devize se delimitează sub forma numerarului din casieria întreprinderii, depozitelor la bancă în conturile curente sau de disponibil şi prin alte

[19] Dumitru Matiş, Atanasiu Pop – ***Contabilitate financiară***, Ed. Casa Cărții de Ştință, Cluj – Napoca, 2008, p. 589

valori financiare care, datorită naturii lor, sunt convertibile imediat în disponibilităţi băneşti. În această ultimă situaţie se află *valorile de încasat* sub forma cecurilor, efectelor comerciale şi cupoanelor primite de la plătitori şi depuse la bancă spre încasare. Motivaţia încadrării acestor titluri de valoare în activitatea de trezorerie şi nu în categoria creanţelor, este aceea că ele devin lichidităţi într-un termen foarte scurt.

Din categoria disponibilităţilor băneşti fac parte acreditivele şi avansurile de trezorerie. Prin *avansuri de trezorerie* sunt delimitate disponibilităţile băneşti, repartizate spre a fi girate de către administratori sau alte persoane împuternicite de întreprindere, în vederea efectuării unor plăţi în favoarea întreprinderilor.

Acreditivul reprezintă mijloacele băneşti păstrate la bancă într-un cont distinct, la dispoziţia furnizorului din care urmează a se efectua plăţile către acesta, pe măsura livrării mărfurilor, executării lucrărilor sau prestării de servicii.

Din punct de vedere al entităţii economice, **capitalurile proprii** pot fi considerate *resurse proprii de finanţare*, iar **datoriile** pot fi analizate ca *resurse străine de finanţare*, atrase din angajamente şi credite.

Provizioanele au rolul de a acoperi un eventual risc ce poate afecta elemente de activ. Ele pot fi asimilate pe plan financiar cu datorii a căror scadenţă este incertă. Provizioanele sunt constituite înaintea determinării rezultatului şi reduc profitul contabil înainte ca acel risc să se realizeze. Atâta timp cât riscurile sunt previzibile, provizioanele rămân la dispoziţia entităţii economice.

Capitalurile proprii sunt destinate desfăşurării normale a activităţii firmei, conform obiectului său de activitate. Ele cuprind: capitalul social, prime de capital, rezervele de capital, rezerve din reevaluare, rezultatul exerciţiului financiar şi rezultatul reportat..

Capitalul social este partea din capital pusă la dispoziţia firmei de către proprietarii acesteia (asociaţi, acţionari). El nu este exigibil şi se poate majora sau diminua ulterior. Aportul acţionarilor sau asociaţilor la capital poate fi în numerar sau în natură. Capitalul social se subdivide în: capital subscris şi nevărsat şi capital subscris vărsat.

Capitalul subscris şi nevărsat reflectă partea din capital care deşi a fost subscrisă, nu a fost încă pusă la dispoziţia firmei.

Capitalul subscris şi vărsat reflectă partea din capitalul subscris care a fost pusă efectiv la dispoziţia firmei.

Primele de capital (de emisiune, de fuziune, de aport, de conversie a obligaţiunilor în acţiuni) reprezintă fluxuri de capital rezultate în urma operaţiunilor de majorare a capitalului, realizate fie prin aporturi în numerar sau în natură, fie în urma unor operaţiuni de concentrare a capitalului prin fuziunea entităţilor economice sau prin conversia unor obligaţiuni în acţiuni. Din punct de vedere valoric, primele de capital reprezintă excedente ale fluxurilor de capital,

înregistrate cu ocazia majorării capitalului social peste nivelul valorii nominale a acestuia. Primele de capital reprezintă un mijloc de protecție a vechilor acționari cu ocazia capitalizării externe a entităților economice.

Rezervele de capital sunt componente ale capitalurilor proprii constituibile şi utilizabile în conformitate cu Legea societăților comerciale, actele constitutive ale societăților comerciale şi cu reglementările legale specifice. Rezervele includ următoarele categorii: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale, rezerve de valoare justă, rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare şi alte rezerve.

Rezervele din reevaluare constau în plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale.

Rezultatul exercițiului reprezintă, din punct de vedere contabil, diferența dintre veniturile şi cheltuielile unui exercițiu putând fi favorabilă (profit) sau nefavorabilă (pierdere).

Rezultatul reportat reprezintă profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită din exercițiile financiare precedente.

Resursele străine în angajamente apar ca urmare a relațiilor firmei cu furnizorii, creditorii, personalul, asigurările şi protecția socială, bugetul statului etc.

Furnizorii sunt persoane fizice sau juridice care pun la dispoziția terților bunuri şi servicii contra plată, în baza unei înțelegeri prealabile.

Furnizorii, efectele de plătit, furnizorii – facturi nesosite şi clienții – creditori constituie datoriile comerciale ale firmei. *Efectele de plătit* reprezintă titluri de valoare care atestă obligația de plată a întreprinderii în relațiile de decontare cu furnizorii.

În categoria patrimonială *furnizori – facturi nesosite* sunt evidențiate datoriile cumpărătorului față de furnizorii săi pentru care, din diverse motive, nu s-au emis facturi încadrate.

În categoria „*clienți – creditori*" sunt reflectate eventualele datorii ale firmei față de clienți (avansuri primite de la clienți, ambalaje care circulă în regim de restituire).

Creditorii sunt persoane fizice sau juridice față de care entitatea patrimonială are anumite obligații băneşti, ca urmare a unor operații, altele decât cele legate de aprovizionarea cu bunuri sau prestarea de servicii.

Resursele străine în credite creează obligația patrimonială a firmei față de bancă sau alte instituții financiare de a rambursa la scadență creditul obținut plus dobânda aferentă. Principalele resurse străine în credite sunt: împrumuturile din emisiunea de obligațiuni, sumele datorate instituțiilor de credit, sume datorate entităților afiliate, sume datorate privind interesele de participare, sumele datorate acționarilor şi asociaților, alte împrumuturi şi datorii asimilate etc.

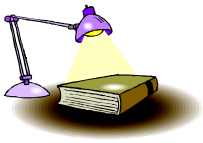
Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni reprezintă surse financiare pe termen lung asigurate prin vânzarea de titluri de credit negociabile către public, de regulă, prin intermediul

unor instituții financiare. Aceste împrumuturi sunt divizate în părți egale, numite obligațiuni, rambursabile la termen sau eşalonat şi purtătoare de dobânzi.

Sume datorate instituțiilor de credit reprezintă creditele pe termen lung şi creditele pe termen scurt (credite de trezorerie) primite de la bănci şi alte instituții de credit. Aceste credite sunt generatoare de dobânzi şi garantate cu activele întreprinderii.

Sumele datorate entitățile afiliate sunt reprezentate de datoriile față de unitățile din cadrul grupului.

Sumele datorate din interese de participare sunt reprezentate de datoriile rezultate din interesele de participare.



4. 5. Forma bilanțului

Pentru reprezentarea situației patrimoniului, Directiva a IV-a europeană recomandă două modele de bilanț:

- sub formă de tablou bilanțier sau secțiuni separate (schema orizontală de bilanț);
- sub formă estimativă de listă sau diferență (schema verticală de bilanț).

Prima schemă se bazează pe ecuația de principiu:

ACTIV = SITUAȚIA NETĂ + DATORII sau

ACTIV = CAPITALURI PROPRII + DATORII

Modelul care dă expresie acestei ecuații se prezintă astfel:

Bilanț încheiat la data de ……

ACTIV	Exercițiul		PASIV	Exercițiul	
	N-1	N		N-1	N
A. ACTIVE IMOBILIZATE			**A. CAPITALURI PROPRII**		
I. Imobilizări necorporale			I. Capital social		
II. Imobilizări corporale			II. Prime de capital		
III. Imobilizări financiare			III. Rezerve de reevaluare		
B. ACTIVE CIRCULANTE			IV. Rezerve		
I. Stocuri			V. Rezultat raportat (+, -)		
II. Alte active circulante			VI. Rezultatul exercițiului (+, -)		
C. CHELTUIELI ÎN AVANS			VII. Repartizarea profitului (-)		
D. PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAȚIUNILOR			**B. PROVIZIOANE**		
			C. DATORII		
			D. VENITURI ÎN AVANS		

Cel de-al doilea model de bilanț (vertical, listă sau diferență) se întemeiază pe ecuația generală de echilibru:

ACTIV – DATORII = SITUAȚIA NETĂ sau

CAPITALURI PROPRII = ACTIVE - DATORII

Bilanțul vertical reprezintă o viziune pragmatică asupra prezentării periodice a patrimoniului, deoarece pune în mod explicit în evidență doi indicatori:

- fondul de rulment, calculat ca diferență între activele circulante şi datoriile nete;

- poziția financiară netă curentă, care se determină în bilanț, ca diferență între total activ şi datorii curente.

Reprezentarea schematică a bilanțului vertical se poate reda astfel:

Bilanț încheiat la data de……..

DENUMIREA ELEMENTULUI	SOLD LA	
	Începutul exercițiului financiar	**Sfârşitul exercițiului financiar**
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
B. ACTIVE CIRCULANTE		
C. CHELTUIELI ÎN AVANS		
D. DATORII PE TERMEN SCURT		
E. ACTIVE CIRCULANTE - DATORII (B+C-D-J)		
F. ACTIVE – DATORII CURENTE (A+E-I)		
H. PROVIZIOANE		
I. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII		
J. VENITURI ÎN AVANS		
K. CAPITAL ŞI REZERVE		

În România, entitățile economice utilizează şi prezintă **schema verticală de bilanț**, care ordonează structurile patrimoniale în ***active, datorii şi capitaluri proprii***, pentru a pune în evidență ***situația netă*** sau *poziția financiară netă*.

4. 6. Influența operațiilor economice asupra bilanțului

Orice operație economică care se desfăşoară într-o unitate economică produce modificări în structura sau mărimea bilanțului, dar cu păstrarea egalității bilanțiere (activ = pasiv), deci cu respectarea principiului dublei reprezentări. Ca exemple de operații economice şi financiare (tranzacții) care au loc în activitatea desfăşurată de unitățile economice pot fi enumerate următoarele: aprovizionarea cu materii prime de la furnizori; darea în consum a unor materii prime; obținerea de produse finite; vânzarea produselor finite; plata salariilor etc.

Dacă se porneşte de la egalitatea bilanțieră tradițională, ACTIV = PASIV, pot fi identificate patru tipuri de operațiuni care influențează bilanțul:

a) operații economice care generează modificări numai în structura activului, fără ca totalul activului să se modifice (structura şi totalul pasivului nu se modifică);

b) operații economice ce generează modificări numai în structura pasivului, fără ca totalul pasivului să se modifice (structura şi totalul activului rămân nemodificate);

c) operații economice care generează modificări în volumul activelor şi pasivelor în sensul creşterii;

d) operații economice care generează modificări în volumul activelor şi pasivelor în sensul micşorării.

Dacă situația perimetrului contabil este tratată după modelul unui bilanț vertical (listă sau diferență), respectiv pe baza relației SITUAȚIE NETĂ (Sn) = ACTIV (A) – DATORII (D), atunci abordarea tradițională conform căreia operațiile economice şi financiare determină patru tipuri de modificări asupra patrimoniului devine insuficientă.

Unele operații economice şi financiare influențează concomitent atât elemente ale contului de profit şi pierdere cât şi elemente ale bilanțului. Veniturile şi cheltuielile determină o îmbogățire sau o sărăcire a întreprinderii şi ca urmare ele sunt încorporate în rezultate, respectiv în situația netă. Rezultatele (profit = venituri – cheltuieli; pierdere = cheltuieli – venituri) sunt calculate în contul de profit şi pierdere şi sunt încorporate implicit în bilanț.

În aceste condiții, operațiile economice şi financiare pot influența concomitent (sau după încorporarea veniturilor şi cheltuielilor în rezultate), activele, datoriile şi situația netă. Ca urmare se pot identifica nouă tipuri de operațiuni, astfel:[20]

	+A	**-D**	**-Sn**
-A	(-A, +A)	(-A, -D)	(-A, Sn)
+D	(+D, +A)	(+D, -D)	(+D, -Sn)
+Sn	(+Sn, +A)	(+Sn, -D)	(+Sn, -Sn)

Liniile tabelului de mai sus corespund unor mişcări care conduc la diminuarea activelor, creşterea datoriilor şi a situației nete. Privite separat aceste mişcări ar transforma ecuația implicită de bilanț în inecuație negativă.

Coloanele corespund unor mişcări care conduc la sporirea activelor, diminuarea datoriilor şi a situației nete. Privite separat aceste mişcări ar transforma ecuația implicită de bilanț în inecuație pozitivă.

Având în vedere că liniile şi coloanele tabelului de mai sus nu sunt privite separat, din intersecția unei linii cu o coloană rezultă o anumită căsuță care simbolizează o înregistrare elementară a unei operațiuni, în virtutea principiului partidei duble.

Pentru exemplificarea celor nouă tipuri de operațiuni presupunem următorul bilanț inițial:

ACTIV BILANȚ INIȚIAL PASIV

Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.
1	Cheltuieli de dezvoltare	10.000	1	Capital social	400.000	
2	Construcții	300.000	2	Prime de capital	10.000	Sn
3	Instalații tehnice, mijloace	100.000	3	Rezerve	10.000	

[20] Bernard Colasse – ***Contabilitate generală***, Ed. Moldova, Iaşi, 1995, p.130-132

	de transport, animale şi plantaţii					
4	Materii prime	20.000				
5	Materiale consumabile	8.000	4	Furnizori	4.000	
6	Materiale de natura obiectelor de inventar	9.000	5	Furnizori de imobilizări	24.000	
			6	Personal – salarii datorate	35.000	
7	Produse finite	10.000	7	Impozitul pe venituri de		D
8	Clienţi	12.000		natura salariilor	7.000	
9	Conturi la bănci în lei	30.000	8	Credite bancare pe termen		
10	Casa în lei	1.000		scurt	10.000	
	TOTAL ACTIV	500.000		TOTAL PASIV	500.000	

În decursul unei perioade de gestiune au loc următoarele operaţiuni economice:

1. Se încasează prin contul bancar o creanţă faţă de un client în valoare de 2.000 lei.

Analiza operaţiunii:

Postul de bilanţ „Clienţi" se va diminua cu 2.000 lei, iar postul „Conturi la bănci în lei" va spori cu 2.000 lei. Această operaţiune determină doar modificarea structurii activului, scăzând creanţa faţă de clienţi şi crescând disponibilităţile băneşti. În urma operaţiunii, bilanţul se prezintă astfel:

Activ Bilanţul nr.1 Pasiv

Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.
1	Cheltuieli de dezvoltare	10.000	1	Capital social	400.000	
2	Construcţii	300.000	2	Prime de capital	10.000	Sn
3	Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	100.000	3	Rezerve	10.000	
4	Materii prime	20.000				
5	Materiale consumabile	8.000	4	Furnizori	4.000	
6	Materiale de natura obiectelor de inventar	9.000	5	Furnizori de imobilizări	24.000	
			6	Personal – salarii datorate	35.000	
7	Produse finite	10.000	7	Impozitul pe venituri de		D
8	Clienţi	10.000		natura salariilor	7.000	
9	Conturi la bănci în lei	32.000	8	Credite bancare pe termen		
10	Casa în lei	1.000		scurt	10.000	
	TOTAL ACTIV	500.000		TOTAL PASIV	500.000	

Relaţia de echilibru este următoarea:

A - X + X = Sn + D

500.000– 2.000 + 2.000= 420.000 + 80.000

2. Se achită prin contul bancar datoria faţă de bugetul statului în valoare de 7.000lei, reprezentând impozitul pe venituri de natura salariilor. Analiza operaţiunii:

Elementul „Conturi la bănci în lei" scade cu 7.000 lei, sumă cu care se va diminua şi „Impozitul pe venituri de natura salariilor". Operaţiunea determină modificarea volumului activelor şi al datoriilor.

În urma acestei operaţiuni, bilanţul se modifică astfel:

Activ Bilanţul nr.2 Pasiv

Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.
1	Cheltuieli de dezvoltare	10.000	1	Capital social	400.000	
2	Construcţii	300.000	2	Prime de capital	10.000	Sn
3	Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi	100.000	3	Rezerve	10.000	

	plantații					
4	Materii prime	20.000				
5	Materiale consumabile	8.000	4	Furnizori	4.000	
6	Materiale de natura obiectelor de inventar	9.000	5	Furnizori de imobilizări	24.000	
			6	Personal – salarii datorate	35.000	
7	Produse finite	10.000	7	Impozitul pe venituri de		D
8	Clienți	10.000		natura salariilor	0	
9	Conturi la bănci în lei	25.000	8	Credite bancare pe termen		
10	Casa în lei	1.000		scurt	10.000	
	TOTAL ACTIV	493.000		TOTAL PASIV	493.000	

Relația de echilibru se prezintă astfel:

A - X = Sn + (D - X)

500.000 – 7.000 = 420.000 + (80.000 – 7.000)

3. Se achită comisioane bancare în valoare de 300 lei

Analiza operațiunii:

Disponibilitățile din contul bancar se diminuează cu 300 lei, sumă cu care sporeşte şi cheltuiala privind comisioanele bancare.

Rezultatul, componentă a situației nete, va fi o pierdere care se trece în bilanț cu semnul „-„.

Rezultatul implicit = Venituri – Cheltuieli = - 300 lei = pierdere

Postul de bilanț „Conturi la bănci în lei" scade cu 300 lei, în timp ce postul „Rezultat" va consemna – 300 lei care semnifică pierderea.

Operațiunea analizată a determinat o scădere a volumului activelor şi o reducere corespunzătoare a situației nete.

În urma acestei operațiuni bilanțul şi contul de rezultate se prezintă astfel:

Activ Bilanțul nr.3 Pasiv

Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.
1	Cheltuieli de dezvoltare	10.000	1	Capital social	400.000	
2	Construcții	300.000	2	Prime de capital	10.000	Sn
3	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații	100.000	3	Rezerve	10.000	
4	Materii prime	20.000	4	Rezultat (pierdere)	- 300	
5	Materiale consumabile	8.000	5	Furnizori	4.000	
6	Materiale de natura obiectelor de inventar	9.000	6	Furnizori de imobilizări	24.000	
			7	Personal – salarii	35.000	
7	Produse finite	10.000		datorate		D
8	Clienți	10.000	8	Credite bancare pe	10.000	
9	Conturi la bănci în lei	24.700		termen scurt		
10	Casa în lei	1.000				
	TOTAL ACTIV	492.700		TOTAL PASIV	492.700	

Ch Cont de rezultat V

Cheltuieli privind comisioanele bancare 300	
	Rezultat (pierdere) - 300

Relația de echilibru se prezintă astfel:

$$A - X = (Sn - X) + D$$

493.000 – 300 = (420.000 – 300) + 73.000

4. Se achiziționează de la furnizor materiale consumabile în valoare de 2.000 lei care vor fi decontate ulterior.

Analiza operațiunii:

Postul de activ „Materiale consumabile" sporeşte cu 2.000 lei, iar postul de pasiv „Furnizori" creşte cu aceeaşi sumă. Operațiunea determină modificări în volumul activului, ca urmare a creşterii stocului de materiale consumabile şi o creştere a pasivului sub forma majorării datoriei față de furnizori.

În urma acestei operațiuni, bilanțul se modifică astfel:

Activ — Bilanțul nr.4 — Pasiv

Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.
1	Cheltuieli de dezvoltare	10.000	1	Capital social	400	
2	Construcții	300.000	2	Prime de capital	10.000	Sn
3	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații	100.000	3	Rezerve	10.000	
4	Materii prime	20.000	4	Rezultat (pierdere)	- 300	
5	Materiale consumabile	10.000	5	Furnizori	6.000	
6	Materiale de natura obiectelor de inventar	9.000	6	Furnizori de imobilizări	24.000	
7	Produse finite	10.000	7	Personal – salarii datorate	35.000	D
8	Clienți	10.000	8	Credite bancare pe termen scurt	10.000	
9	Conturi la bănci în lei	24.700				
10	Casa în lei	1.000				
	TOTAL ACTIV	494.700		TOTAL PASIV	494.700	

Relația de echilibru se prezintă astfel:

$$A + X = Sn + (D + X)$$

492.700 + 2.000 = 419.700 + (73.000 + 2.000)

5. Se încheie un contract de împrumut cu banca din care se achită datoria față de un furnizor în valoare de 3.000 lei.

Analiza operațiunii: Postul de pasiv „Creditele bancare pe termen scurt" se majorează cu 3.000 lei, iar postul „Furnizori" se reduce cu aceeaşi sumă. Operațiunea a determinat modificări numai în structura datoriilor din pasivul bilanțului. În urma operațiunii, bilanțul se prezintă astfel:

Activ — Bilanțul nr.5 — Pasiv

Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.
1	Cheltuieli de dezvoltare	10.000	1	Capital social	400.000	
2	Construcții	300.000	2	Prime de capital	10.000	Sn
3	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații	100.000	3	Rezerve	10.000	
4	Materii prime	20.000	4	Rezultat (pierdere)	- 300	

5	Materiale consumabile	10.000	5	Furnizori	3.000	
6	Materiale de natura obiectelor de inventar	9.000	6	Furnizori de imobilizări	24.000	
			7	Personal – salarii	35.000	
7	Produse finite	10.000		datorate		D
8	Clienți	10.000	8	Credite bancare pe	13.000	
9	Conturi la bănci în lei	24.700		termen scurt		
10	Casa în lei	1.000				
	TOTAL ACTIV	494.700		TOTAL PASIV	494.700	

Relația de echilibru este:

$$A = Sn + (D + X - X)$$

494.700 = 419.700 + (75.000 + 3.000 – 3.000)

6. Se înregistrează cheltuieli de întreținere şi reparații în valoare de 700 lei, prestate de terți.

Analiza operațiunii: Cheltuielile sunt încorporate la sfârşitul lunii în rezultate. Operațiunea produce modificări numai în structura pasivelor. „Rezultatul" (pierdere) va înregistra – 700 lei, iar postul „Furnizori" va creşte cu 700 lei. Astfel situația netă scade cu aceeaşi sumă care majorează datoriile.

În urma operațiunii, bilanțul devine:

Activ Bilanțul nr.6 Pasiv

Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.
1	Cheltuieli de dezvoltare	10.000	1	Capital social	400.000	
2	Construcții	300.000	2	Prime de capital	10.000	Sn
3	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații	100.000	3	Rezerve	10.000	
4	Materii prime	20.000	4	Rezultat (pierdere)	- 1.000	
5	Materiale consumabile	10.000	5	Furnizori	3.700	
6	Materiale de natura obiectelor de inventar	9.000	6	Furnizori de imobilizări	24.000	
			7	Personal – salarii	35.00	
7	Produse finite	10.000		datorate		D
8	Clienți	10.000	8	Credite bancare pe	13.000	
9	Conturi la bănci în lei	24.700		termen scurt		
10	Casa în lei	1.000				
	TOTAL ACTIV	494.700		TOTAL PASIV	494.700	

Ch Cont de rezultat V

Cheltuieli privind comisioanele bancare 300	
Cheltuieli de întreținere şi reparații 700	
	Rezultat (pierdere) 1.000

Relația de echilibru se prezintă astfel:

$$A = (Sn - X) + (D + X)$$

494.700 = (419.700 – 700) + (75.000 + 700)

7. Se prestează servicii de transport unui client în valoare de 1.500 lei

Analiza operațiunii: Prestarea unui serviciu clienților generează un venit. În această situație venitul de 1.500 lei încorporat la rezultate (la sfârşitul lunii) va genera un profit = venituri – cheltuieli =

1.500 – 1.000 = 500. Are loc majorarea postului „Clienți” cu 1.500 lei şi a postului „Rezultat” cu aceeaşi sumă. Operațiunea a produs modificări atât în volumul activului, cât şi a pasivului.

Activ — Bilanțul nr.7 — Pasiv

Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.
1	Cheltuieli de dezvoltare	10.000	1	Capital social	400.000	
2	Construcții	300.000	2	Prime de capital	10.000	Sn
3	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații	100.000	3	Rezerve	10.000	
4	Materii prime	20.000	4	Rezultat (profit)	500	
5	Materiale consumabile	10.000	5	Furnizori	3.700	
6	Materiale de natura obiectelor de inventar	9.000	6	Furnizori de imobilizări	24.000	
7	Produse finite	10.000	7	Personal – salarii datorate	35.000	D
8	Clienți	11.500	8	Credite bancare pe termen scurt	13.000	
9	Conturi la bănci în lei	24.700				
10	Casa în lei	1.000				
	TOTAL ACTIV	496.200		TOTAL PASIV	496.200	

Relația de echilibru se prezintă astfel:

$$A + X = (Sn + X) + D$$

494.700 + 1.500 = (419.000 + 1.500) + 75.700

8. Banca de la care firma a luat credit acceptă ca, în schimbul banilor pe care i-a împrumutat, 3.000 lei, să primească acțiuni.

Analiza operațiunii: Postul de bilanț „Capital social” va creşte cu 3.000 lei, iar postul „Credite bancare pe termen scurt” se va diminua cu aceeaşi sumă. Operațiunea a produs o modificare a structurii pasivului, sporind situația netă şi diminuând datoriile. În urma operațiunii bilanțul se modifică astfel:

Activ — Bilanțul nr.8 — Pasiv

Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.
1	Cheltuieli de dezvoltare	10.000	1	Capital social	403.000	
2	Construcții	300.000	2	Prime de capital	10.000	Sn
3	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații	100.000	3	Rezerve	10.000	
4	Materii prime	20.000	4	Rezultat (profit)	500	
5	Materiale consumabile	10.000	5	Furnizori	3.700	
6	Materiale de natura obiectelor de inventar	9.000	6	Furnizori de imobilizări	24.000	
7	Produse finite	10.000	7	Personal – salarii datorate	35.000	D
8	Clienți	11.500	8	Credite bancare pe termen scurt	10.000	
9	Conturi la bănci în lei	24.700				
10	Casa în lei	1.000				
	TOTAL ACTIV	496.200		TOTAL PASIV	496.200	

Ecuația de echilibru este următoarea:

$$A = (Sn + X) + (D - X)$$

496.200 = (420.500 + 3.000) + (75.700 – 3.000)

9. Se încorporează la rezerve o primă legată de capital în valoare de 4.000 lei.

Analiza operațiunii: Postul de bilanț „Rezerve” sporește cu 4.000 lei, iar postul „Prime de capital” se diminuează cu aceeaşi sumă. Operațiunea a condus la modificarea structurii situației nete şi implicit a pasivului. În urma operațiunii bilanțul are forma:

Activ — Bilanțul nr.9 — Pasiv

Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.
1	Cheltuieli de dezvoltare	10.000	1	Capital social	403.000	
2	Construcții	300.000	2	Prime de capital	6.000	Sn
3	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații	100.000	3	Rezerve	14.000	
4	Materii prime	20.000	4	Rezultat (profit)	500	
5	Materiale consumabile	10.000	5	Furnizori	3.700	
6	Materiale de natura obiectelor de inventar	9.000	6	Furnizori de imobilizări	24.000	
			7	Personal – salarii	35.000	
7	Produse finite	10.000		datorate		D
8	Clienți	11.500	8	Credite bancare pe	10.000	
9	Conturi la bănci în lei	24.700		termen scurt		
10	Casa în lei	1.000				
	TOTAL ACTIV	496.200		TOTAL PASIV	496.200	

Relația de echilibru este:

$$A = (Sn + X - X) + D$$

$$496.200 = (423.500 + 4.000 – 4.000) + 72.700$$

Exemplificați egalitățile bilanțiere pe baza modelului de mai sus.

4.7. Rezumat

Bilanțul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii şi capital propriu ale entității la sfârşitul exercițiului financiar, precum şi celelalte situații prevăzute de lege. Elementele de activ se ordonează în bilanț după natură şi lichiditate, iar datoriile şi capitalul propriu, după natură şi exigibilitate.

Orice operație economică care se desfăşoară într-o unitate economică produce modificări în structura sau mărimea bilanțului, dar cu păstrarea egalității bilanțiere, deci cu respectarea principiului dublei reprezentări.

4.8. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Realizați o descriere contabilă a activelor, datoriilor şi capitalului propriu
2. Prezentați egalitățile bilanțiere
3. Realizați o descrie a bilanțului contabil
4. Pe baza exemplelor prezentate, încercați să găsiți alte exemple pentru a pune în evidență egalitățile bilanțiere.

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 5:
SISTEMUL DE CALCUL CONTABIL DIGRAFIC

Cuprins

5.1. Introducere……..44

5.2. Competenţele unităţii de învăţare……44
5.3. Noţiunea şi conţinutul economic al contului……...45
5.4. Structura şi forma contului ……47
5.5. Reguli de funcţionare a conturilor……..…..50
5.6. Dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor……52
5.7. Analiza contabilă. Formula şi articolul contabil……..55
5.8. Evidenţa cronologică şi evidenţa sistematică……..
5.9. Conturi sintetice şi conturi analitice…….
5.10. Rezumat……..
5.11. Teste de evaluare / autoevaluare……

5.1. Introducere

Pe prima treaptă a metodei contabilităţii s-a operat cu noţiunea de bilanţ. Influenţa operaţiunilor economico-financiare asupra entităţii a fost pusă în evidenţă prin întocmirea unui nou bilanţ după fiecare operaţiune. Această modalitate de evidenţiere a operaţiilor care au loc într-o entitate economică este dificilă, având în vedere numărul mare de operaţiuni dintr-o perioadă de gestiune. Alt dezavantaj al reprezentării cifrice a mişcărilor de valori, ca un bilanţ mobil, este faptul că generează numai o imagine statică a entităţii şi nu permite cunoaşterea modificărilor valorice suferite de fiecare element în parte.

Contabilitatea trebuie să asigure cunoaşterea nu numai a situaţiei economice şi financiare a gestiunii entităţii, la un moment dat, ci şi a modului cum s-a desfăşurat activitatea acesteia pe o anumită perioadă de timp, ce modificări, în sensul creşterilor şi micşorărilor, s-au produs zi de zi în volumul şi structura elementelor de activ şi pasiv de care dispune. Pentru aceste considerente, contabilitatea a trebuit să recurgă la un procedeu al metodei sale de lucru care să permită înregistrarea, urmărirea şi controlul atât a existentului, cât şi a modificărilor care s-au produs zi de zi, în decursul unei perioade de gestiune, asupra elementelor patrimoniale. Acest procedeu, utilizat pe cea de a doua treaptă a metodei contabilităţii, se numeşte **cont.**

5.2. Competenţele unităţii de învăţare

După parcurgerea acestei unităţi de învăţare, studentul este capabil să:

- identifice conţinutul economic al contului;
- prezinte funcţiile contului;
- explice regulile de funcţionare a conturilor;
- definească dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor;
- identifice elementele articolului contabil;
- identifice operaţiunile economice în contabilitatea entităţii.

Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.

5.3. Noțiunea şi conținutul economic al contului

Contul este un procedeu al metodei contabilității care permite urmărirea schimbărilor succesive ce se produc asupra unui element al perimetrului contabil, precum şi existența şi mărimea acestuia la un moment dat.

Înregistrarea prin cont a situației şi mişcării elementelor de activ, capital propriu şi datorii se face în expresie valorică prin folosirea etalonului monetar, iar pentru bunurile materiale se utilizează şi etalonul natural. Definit prin această prismă, *contul reprezintă un model de evidență şi calcul în expresie valorică*.

Pentru a delimita în timp situația şi mişcarea elementelor perimetrului contabil, înregistrarea prin cont se efectuează în ordine cronologică. Deci *contul este un model de înregistrare cronologică a mişcării elementelor perimetrului contabil*.

O altă trăsătură caracteristică contului este aceea că el reprezintă *un model de individualizare şi grupare a situației şi mişcării elementelor de activ, capital propriu şi datorii*. Individualizarea elementelor perimetrului contabil se face în funcție de trăsăturile lor specifice, iar gruparea în raport de caracteristicile lor comune.

O altă trăsătură specifică contului este aceea că el constituie un *model de sistematizare a existențelor şi a modificărilor de sens contrar, intervenite în masa elementelor înregistrate*. Sistematizarea se face prin prisma stării inițiale, a stării finale, respectiv a creşterilor (+) şi micşorărilor (-) generate de tranzacțiile economice şi financiare.

Contul este conceput în aşa fel încât să preia existențele active şi pasive din bilanțul inițial, de la începutul perioadei de gestiune, iar în cursul perioadei de gestiune înregistrează modificările suferite de elementul respectiv, urmând ca la finele perioadei să reflecte existențele patrimoniale necesare întocmirii bilanțului final, pe baza relației matematice:

Existențe inițiale + Creşteri – Micşorări = Existențe finale

Orice cont utilizat în contabilitatea unității patrimoniale *are un anumit conținut economic* determinat de însuşi elementul a cărui existență şi mişcare o reflectă. Elementul din cadrul perimetrului contabil poate fi:

- *un bun economic* de o anumită componență, adică un element de activ (de exemplu: terenuri, construcții, materii prime, mărfuri, numerar în casierie, etc);
- *o sursă de finanțare*, în funcție de modul de proveniență a bunurilor economice, adică un element de pasiv (de exemplu: capital social, furnizor, creditor, datorii față de bugetul statului);
- *un proces economic sau o fază a acestuia* (de exemplu: aprovizionarea cu materii prime şi materiale, producția de bunuri, lucrări şi servicii, vânzarea produselor etc);

- *un rezultat financiar*, sub formă de profit sau pierdere.

Între bilanț şi cont există o legătură atât la începutul perioadei de gestiune, cât şi la sfârşitul ei. La începutul perioadei de gestiune bilanțul reflectă starea inițială a patrimoniului care coincide cu situația patrimoniului din bilanțul de la sfârşitul perioadei precedente. Posturile bilanțiere sunt preluate la începutul perioadei de gestiune, în contabilitatea curentă, ca şi conturi. Astfel, fiecare post din activ şi fiecare post din pasiv este preluat într-un cont cu suma care le este ataşată în bilanț, sumă care în cont devine existent inițial.

La sfârşitul perioadei de gestiune fiecărui cont i se stabileşte existentul final care se preia apoi în bilanțul de la sfârşitul perioadei de gestiune.

Să ne reamintim

Contul este un procedeu al metodei contabilității folosit pentru exprimarea valorică şi uneori cantitativă, în ordine cronologică şi sistematică, a existenței şi mişcărilor unui element din gestiunea entității pe o perioadă de timp determinată. Conținutul economic distinct al elementelor a căror evidență este ținută de cont, face ca şi conturile să se deosebească între ele, având particularități determinate de conținutul economic. Există însă şi caracteristici comune tuturor conturilor care fac ca acestea să fie într-o strânsă legătură şi condiționare reciprocă formând un sistem unitar de conturi.

Funcțiile contului

Conturile, ca instrumente curente ale contabilității, trebuie să îndeplinească anumite funcții, cum sunt: funcția economică, funcția statistică, funcția de calcul, funcția de control, funcția de grupare, funcția de sistematizare, funcția de generalizare, funcția contabilă.

Funcția economică constă în faptul că fiecare cont ține evidența unui anumit element patrimonial şi rezultat financiar care indică chiar conținutul economic al contului respectiv. Funcția economică reiese din denumirea contului.

Funcția statistică rezidă în aceea că datele şi informațiile furnizate de conturi stau la baza unor indicatori statistici, cum ar fi cei cu privire la volumul producției, costul producției, profitul obținut etc.

Funcția de calcul constă în calculele efectuate în conturi în vederea stabilirii mişcărilor şi a existentului elementelor, respectiv şi în aceea că unele conturi ajută la calcularea costului efectiv al producției obținute.

Funcția de control se exercită de către acele conturi prin care se efectuează controlul integrității patrimoniului (stocuri, trezorerie etc), a costurilor efective de producție în comparație cu cele antecalculate.

Funcția de grupare este îndeplinită de toate conturile prin aceea că în ele se înregistrează bunurile economice, sursele de finanțare şi procesele economice pe elemente omogene, reflectându-se în fiecare cont toate operațiile care se referă la un anumit element.

Funcția de generalizare este îndeplinită de conturile al căror conținut este de aceeaşi natură, dar care țin evidența totalității unor elemente care diferă ca speță. Aceste elemente, diferite ca speță, sunt oglindite fiecare în câte un cont, fiind reunite în totalitatea lor într-un singur cont, care îndeplineşte funcția de generalizare. De exemplu, producția terminată a unei întreprinderi este înregistrată în conturi separate pe feluri de produse şi apoi generalizată într-un cont unic numit „Produse finite".

Funcția de sistematizare se realizează de fiecare cont prin înregistrarea distinctă a operațiilor economice şi financiare care provoacă modificări în sensul majorării, de acelea care determină, micşorări ale aceluiaşi element.

Funcția contabilă este strâns legată de funcția economică şi se concretizează într-un anumit mod de funcționare al conturilor, determinat strict de conținutul în economic.

5.4. Structura şi forma contului

Înregistrarea corectă a operațiilor economice şi financiare în conturi şi valorificarea corespunzătoare a informațiilor furnizate de acestea necesită cunoaşterea **structurii contului**, care este formată din următoarele elemente:

1. Titlul contului indică denumirea elementului patrimonial a cărui evidență o ține şi care exprimă, de fapt, conținutul economic al contului. La denumirea contului se ataşează un simbol cifric care reprezintă de fapt un cod scris după o anumită regulă şi care foloseşte la informatizarea lucrărilor în contabilitate, dar şi la rapiditatea efectuării înregistrărilor pe documentele justificative.

2. Explicația operației de înregistrat în cont poate avea o formă descriptivă sau o formă contabilă. Explicația descriptivă constă în prezentarea pe scurt a conținutului operației şi indicarea documentului justificativ în care s-a consemnat efectuarea ei. Explicația contabilă constă în indicarea, în cadrul fiecărui cont, a denumirii sau simbolului contului său corespondent în care se înregistrează concomitent aceeaşi operație economică.

3. Debitul şi creditul contului sunt cele două părți ale contului cu ajutorul cărora se sistematizează modificările de sens contrar, soldul inițial şi cel final. În cele două părți ale contului se înscriu distinct sumele ce reprezintă intrări, creşteri, majorări de cele care reprezintă ieşiri, scăderi, diminuări ale elementului a cărui socoteală o ține contul.

În mod convențional partea stângă a contului a fost numită Debit (D) şi partea dreaptă Credit (C). Aceste denumiri au la origine verbele latine „debire" = a datora şi „credere" = a crede, provenind de la debitor, respectiv creditor.

Sumele trecute în partea stângă sunt debitoare, iar cele din partea dreaptă creditoare. A debita un cont înseamnă a înregistra o sumă în partea stângă a contului, iar a credita un cont înseamnă a înregistra o sumă în partea dreaptă.

Conținutul economic al celor două noțiuni (debit şi credit) este diferit, în funcție de natura elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul. Astfel, dacă conturile sunt deschise pentru active, în debit se înscriu existențele inițiale şi sporirile, iar în credit micşorările de active. În situația în care conturile sunt deschise pentru pasive, în debit se înscriu micşorările de pasive, iar în credit existențele inițiale şi sporirile elementelor de pasiv. În cazul conturilor de venituri, în debit se consemnează încorporarea veniturilor la sfârşitul exercițiului financiar (anului calendaristic) în contul, de rezultat, iar în credit sporirile de venituri. La conturile de cheltuieli, în debit se consemnează majorarea cheltuielilor, iar în credit încorporarea acestora la finele exercițiului în contul de rezultate.

4. Soldul inițial al contului reprezintă existențele finale din bilanțul exercițiului precedent. Aceste existențe finale din exercițiul anterior devin existențe inițiale pentru exercițiul curent.

5. Rulajul contului reprezintă totalul sumelor înregistrate într-o perioadă de gestiune (o lună) în debitul sau creditul unui cont, ca urmare a sporirilor şi reducerilor determinate de operațiile economice şi financiare care se produc în volumul şi structura elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul respectiv. Având în vedere cele două părți ale contului (debit şi credit), rulajul poate fi debitor sau creditor.

Operațiunile care conduc la creşterea activelor determină în conturile pentru active, rulaje debitoare, iar cele care conduc la diminuarea lor determină rulaje creditoare. Invers, operațiunile care conduc la creşterea pasivelor determină în conturile deschise pentru pasive rulaje creditoare şi rulaje debitoare, în cazul reducerii lor.

6. Total sume se stabileşte diferit şi are conținut economic diferit, în funcție de natura contului:

- în cazul conturilor de activ:

  Total sume debitoare (TSD) = Sold inițial debitor (SID) + Rulaj debitor (RD)
  (dacă există)

  Total sume creditoare (TSC) = Rulaj creditor (RC)
- în cazul conturilor de pasiv:

  Total sume debitoare (TSD) = Rulaj debitor (RD)

  Total sume creditoare (TSC) = Sold inițial creditor (SIC) + Rulaj creditor (RC)

7. Soldul final al contului reprezintă existentul valorii, la sfârşitul perioadei de gestiune, al elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul respectiv. Existentul valoric, la finele unei perioade de gestiune, în cazul un ui element patrimonial, se poate determina după relația:

Existentul final = Existentul inițial + intrări (sporiri) – ieşiri (reduceri)

Această ecuație stă la baza determinării soldurilor finale debitoare sau creditoare ale conturilor.

În cazul conturilor de activ:

Soldul final debitor = SID + RD – RC = TSD – TSC

În cazul conturilor de pasiv:

Soldul final creditor = SIC + RC – RD = TSC – TSD

Atunci când TSD = TSC, contul respectiv este balansat sau soldat.

A solda un cont înseamnă a închide acel cont.

Forma contului

Sunt cunoscute două forme de prezentare a contului:

- forma grafică unilaterală;
- forma grafică bilaterală.

Forma grafică bilaterală sau clasică a fost utilizată la începuturile partidei duble. Această formă cuprinde două părți opuse, debit şi credit, alăturate ca prezentare grafică, care cuprind fiecare două categorii de date, generale şi specifice. În cadrul datelor generale sunt incluse: data la care a avut loc operațiunea economică înregistrată în cont, documentul care stă la baza înregistrării operațiunii în cont, descrierea operațiunii înregistrate în cont. Datele specifice se referă la elementele care caracterizează fiecare operațiune.

Forma grafică bilaterală a contului este:

Debit				Credit			
Data	Document	Explicații	Suma	Data	Document	Explicații	Suma

Deşi forma grafică bilaterală nu se mai utilizează în practică, pe baza ei a fost creată *forma grafică didactică* (întâlnită în manualele şi cursurile de contabilitate), astfel:

Debit „TITLUL CONTULUI” Credit

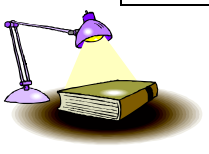
Dezavantajele formei grafice bilaterale sunt:

- datele generale se repetă, necesitând un efort mare din punct de vedere al suportului pe care se imprimă şi al sumei depuse;
- nu prezintă soldul contului după fiecare operațiune economică.

În *forma grafică unilaterală a contului* datele generale sunt înscrise o singură dată, iar cele specifice sunt prezentate în două coloane distincte, la care s-a adăugat o coloană în care soldul contului este calculat după fiecare operațiune.

Forma grafică unilaterală a contului se prezintă astfel:

Data	Document	Explicații	Cont corespondent	Sume		Sold
				Debitoare	Creditoare	



5.5. Reguli de funcționare a conturilor

O condiție de bază pentru înregistrarea corectă a operațiunilor economice şi financiare cu ajutorul conturilor o constituie cunoaşterea regulilor de funcționare a acestora. Pe baza acestor reguli se stabileşte precis în care parte a contului, debit sau credit, se înregistrează soldul inițial, precum şi sporirile şi reducerile elementului pentru care s-a deschis contul.

REGULA CONTURILOR DE ACTIV:

- încep să funcționeze prin a se debita şi se debitează cu existențele inițiale de active din bilanțul de deschidere (inițial);
- de asemenea se mai debitează cu creşterile de active, urmare a operațiunilor economice;
- se creditează cu micşorările de active generate de operațiunile economice;
- prezintă numai sold final debitor care este expresia existențelor de active la finele unei perioade de gestiune.

REGULA CONTURILOR DE PASIV:

- încep să funcționeze prin a se credita şi se creditează cu existențele inițiale ale elementelor de situație netă şi datorii din bilanțul de deschidere (inițial);
- de asemenea, se mai creditează şi cu creşterile elementelor de situație netă şi de datorii determinate de operațiunile economice;
- se debitează cu micşorările elementelor de situație netă şi de datorii, generate de operațiunile economice;
- prezintă numai sold final creditor care este expresia existențelor de pasive (situației nete şi a datoriilor) la finele unei perioade de gestiune.

REGULA CONTURILOR DE CHELTUIELI:

- nu prezintă sold inițial;
- încep să funcționeze prin a se debita şi se debitează cu elementele de cheltuieli ocazionate de operațiunile economice;
- se creditează la încorporarea cheltuielilor în rezultat;
- nu prezintă sold final.

REGULA CONTURILOR DE VENITURI:

- nu prezintă sold inițial;
- încep să funcționeze prin a se credita şi se creditează cu elementele de venituri care sunt generate de operațiunile economice;
- se creditează la încorporarea cheltuielilor în rezultat,
- nu prezintă sold final.

Să ne reamintim:

D	cont de activ	C	D	cont de pasiv	C

Si_d	
+	-
$Rd = \sum(+)$	$R_c = \sum(-)$
$TSd = Si_d + Rd$	$TSc = Rc$
	$SFd = TSd - TSc$ Condiție: $TSd \geq TSc$

	Si_c
-	+
$Rd = \sum(-)$	$R_c = \sum(+)$
$TSd = Rd$	$TSc = Si_c + R_c$
$SFc = TSc - TSd$ Condiție $TSc \geq TSd$	

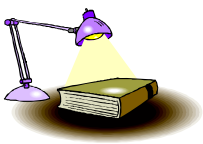
Codificarea conturilor prin intermediul planului de conturi

Planul de conturi reprezintă lista conturilor clasate conform unei clasificări zecimale pe mai multe nivele. Structura planului de conturi în funcție de natura elementelor codificate cu ajutorul conturilor poate fi reprezentată în mod schematic astfel:

Clasa	Conturile	Natura conturilor	Conținutul conturilor
1.	Capitaluri	Resurse permanente ale întreprinderii	Capital, rezerve, împrumuturi pe termen lung
2.	Imobilizări	Bunuri de folosință îndelungată	Imobilizări necorporale, corporale şi financiare
3.	Stocuri	Bunuri destinate revânzării şi prelucrării	Materii prime, produse finite, mărfuri, etc
4.	Terți	Creanțe şi datorii	Creanțe clienți, datorii față de furnizori, stat etc.
5.	Trezorerie	Averea financiară şi trezoreria întreprinderii	Titluri de plasament, cecuri, disponibilități, etc
6.	Cheltuieli	Cheltuieli legate de activitatea întreprinderii	Cumpărări pentru revânzare, impozite, taxe, cheltuieli de exploatare, financiare şi extraordinare
7.	Venituri	Venituri legate de activitatea întreprinderii	Venituri din exploatare şi financiare

Exemplu: Detalierea pe nivele a imobilizărilor poate fi reprezentată astfel:

Clasa (una cifră)	**Grupa** (două cifre)	**Conturi sintetice de gradul I** (trei cifre)	**Conturi sintetice de gradul 2** (4 cifre)
2. IMOBILIZĂRI	20 Imobilizări necorporale	211 Terenuri	2111 Terenuri
	21 Imobilizări corporale	212 Construcții	2112 Amenajări de terenuri



5.6. Dubla înregistrare şi corespondența conturilor

În literatura de specialitate[21] s-au purtat discuții în legătură cu argumentațiile care explică principiul dublei înregistrări (partidei duble), care este trăsătura caracteristică a contabilității alături de principiul dublei reprezentări.

[21] Bernard Colasse – ***Comptabilité Générale***, Ed. Economica, Paris, 2000, p. 47

Folosirea conturilor şi a dublei înregistrări are următoarele efecte:

- dă posibilitatea înregistrării simultane a creşterilor şi/sau micşorărilor care se produc în componența activelor şi/sau pasivelor;
- permite urmărirea existenței şi modificărilor elementelor sub dublu aspect al componenței şi al modului de proveniență;
- asigură efectuarea a două serii de calcule: una asupra activului şi alta asupra pasivului bilanțului;
- .,asigură egalitatea permanentă dintre Activul şi Pasivul bilanțului,
- asigură verificarea exactității înregistrărilor din conturi prin egalitatea dintre total rulaje debitoare şi creditoare din conturi;
- asigură legătura reciprocă între conturile în care se înregistrează operația economică.

Să ne reamintim

Dubla înregistrare constă în înregistrarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a unei operațiuni economice sau financiare în două conturi şi anume în debitul unui cont şi în creditul celuilalt cont.

Legătura reciprocă dintre debitul unui cont şi creditul altui cont, stabilită cu ocazia înregistrării operațiilor economice şi financiare în contabilitatea curentă pe baza dublei înregistrări, poartă denumirea de **corespondența conturilor**, iar conturile între care se stabileşte o astfel de legătură se numesc **conturi corespondente**.

Stabilirea corectă a conturilor corespondente pentru operațiunile economice şi financiare care fac obiectul înregistrărilor în contabilitatea curentă prezintă o importanță deosebită, întrucât din corespondența lor se poate deduce conținutul economic al fiecărei operații în parte.

În funcție de modificările pe care le produc operațiile economice şi financiare în bilanț, corespondența conturilor se poate stabili fie numai între conturi de activ, când se produc modificări numai în activul bilanțului, fie numai între conturi de pasiv, când se produc modificări numai în pasivul bilanțului, fie între conturile de activ şi cele de pasiv, atunci când operațiunea economică sau financiară produce modificări concomitente şi cu aceeaşi sumă în ambele părți ale bilanțului.

Corespondența conturilor, generată de o anumită operațiune economică sau financiară, poate fi stabilită pe baza analizei modificărilor pe care le produce acea operațiune asupra bilanțului. Astfel pot fi stabilite opt tipuri de operațiuni care determină opt egalități ce se bazează pe dubla reprezentare a patrimoniului şi pe egalitatea fundamentală „activ = pasiv".

Cele opt tipuri de operațiuni şi egalitățile aferente sunt.

1) operațiuni singulare generatoare de mişcări permutative în activ

$A + X – X = P$

unde A= activ, P = pasiv, X = mărimea cu care se modifică elementul de bilanț

Generalizând acest tip de operațiune poate fi formulat astfel: Dacă un element de activ sporeşte şi pasivul rămâne neschimbat, atunci un alt element de activ se reduce în aceeaşi măsură.

2) operațiuni singulare generatoare de mişcare permutativă în pasiv:

$A = P + X - X$

Dacă un element de pasiv sporeşte şi activul rămâne neschimbat, atunci un alt element de pasiv se reduce în aceeaşi măsură.

3) operațiuni singulare generatoare de mişcări opuse de sporire:

$A + X = P + X$

Dacă un element de activ sporeşte şi nici un alt element de activ nu se modifică, atunci un element de pasiv sporeşte în aceeaşi măsură.

4) operații singulare generatoare de mişcări opuse de reduceri

$A - X = P - X$

Dacă un element de activ se reduce şi nici un alt element de activ nu se modifică, atunci un element de pasiv se reduce în aceeaşi măsură.

5) grup de operațiuni inseparabile generatoare de mişcare permutativă în activ şi mişcare opusă de sporire

$A + X - x'' = P + x'$

unde X = mărimea modificării elementului inseparabil

x' = mărimea sporirii în celelalte elemente de activ sau pasiv care suferă modificări;

x'' = mărimea reducerii în celelalte elemente de activ sau pasiv care suferă influențe

Dacă un element de activ sporeşte cu mai mult decât se reduce un alt element de activ, atunci pasivul sporeşte cu diferența dintre acestea.

6) grup de operațiuni inseparabile generatoare de mişcare permutativă în activ şi mişcare opusă de reducere

$A - X + x' = P - x''$

Dacă un element de activ se reduce cu mai mult decât sporeşte un alt element de activ, atunci pasivul se reduce cu diferențe dintre acestea.

7) grup de operațiuni generatoare de mişcare permutativă în pasiv şi mişcare opusă de sporire

$A + x' = P + x' - x''$

Dacă un element de pasiv sporeşte cu mai mult decât se reduce un alt element de pasiv, atunci activul sporeşte cu diferența dintre acestea.

8) grup de operaţiuni generatoare de mişcare permutativă în pasiv şi mişcare opusă de reducere

A – x'' = P – X + x''

Dacă un element de pasiv se reduce cu mai mult decât sporeşte un alt element de pasiv, atunci activul se reduce cu diferenţa dintre ele.

Notă: Ultimele patru tipuri de operaţiuni produc modificarea a cel puţin trei elemente patrimoniale.

În unele lucrări de specialitate[22] egalităţile prezentate mai sus poartă denumirea de egalităţi bilanţiere.

Plecând de la cele opt tipuri de operaţiuni şi cunoscând regulile de funcţionare a conturilor se poate determina corespondenţa conturilor. Dacă vom nota cu *A* contul de activ, cu *P* contul de pasiv, cu „+" şi „-„ sensul modificării (sporire, reducere), cu X, x', şi x'' mărimile cu care se debitează sau se creditează conturile între care se stabileşte corespondenţa, pot fi formulate următoarele opt egalităţi contabile:

1) $+A = -A$ | X | X |

Sporirea înregistrată în debitul unui cont de activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de activ.

2) $-P = +P$ | X | X |

Reducerea înregistrată în debitul unui cont de pasiv este egală cu sporirea înregistrată în creditul altui cont de pasiv.

3) $+A = +P$ | X | X |

Sporirea înregistrată în debitul unui cont de activ este egală cu sporirea consemnată în creditul unui cont de pasiv.

4) $-P = -A$ | X | X |

Reducerea înregistrată în debitul unui cont de pasiv este egală cu reducerea consemnată în creditul unui cont de activ.

5) $+A = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix}$ $\left| \begin{array}{c} X \end{array} \right| \left| \begin{array}{c} x`` \\ x` \end{array} \right|$ X = x' + x''

Sporirea înregistrată în debitul unui cont de activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de activ plus sporirea din creditul unui cont de pasiv.

6) $\begin{bmatrix} +A \\ -P \end{bmatrix} = -A$ $\left| \begin{array}{c} x` \\ x`` \end{array} \right| \left| X \right|$

[22] Elena Hlaciuc, Rusalim Petriş – ***Bazele contabilităţii,*** Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2006, p.30

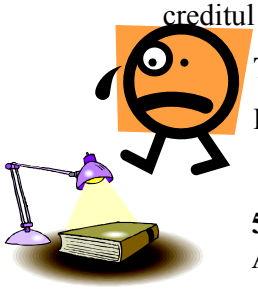
Reducerea înregistrată în creditul unui cont de activ este egală cu sporirea înregistrată în debitul unui cont de activ plus reducerea înregistrată în debitul unui cont de pasiv.

$$7)\ \begin{bmatrix} +A \\ -P \end{bmatrix} = +\mathrm{P} \qquad \left| \begin{matrix} x` \\ x`` \end{matrix} \right| \mathrm{X}$$

Sporirea înregistrată în creditul unui cont de pasiv este egală cu sporirea înregistrată în debitul unui cont de activ plus reducerea înregistrată în debitul altui cont de pasiv.

$$8)\ -\mathrm{P} = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix} \qquad \mathrm{X} \left| \begin{matrix} x`` \\ x` \end{matrix} \right|$$

Reducerea înregistrată în debitul unui cont de pasiv este egală cu reducerea înregistrată în creditul unui cont de activ plus sporirea înregistrată în creditul altui cont de pasiv.



TO DO

Prezentați, în paralel, egalitățile bilanțiere şi egalitățile contabile.

5.7. Analiza contabilă. Formula şi articolul contabil

Analiza, în general, reprezintă o metodă ştiințifică de cercetare a unui întreg, a unui fenomen sau proces care se bazează pe studiul sistematic al fiecărui element în parte. Analiza este folosită de toate ştiințele, inclusiv de cele economice, pentru studierea fenomenelor ce intră în obiectul lor de studiu.

Analiza contabilă a operației economice este o metodă de cercetare a operației economice consemnată în documente justificative, prin cercetarea amănunțită a conținutului economic al acesteia în scopul determinării tipului de modificări (creşteri, reduceri) pe care le produce asupra elementelor patrimoniale (active, pasive), a conturilor corespondente şi a părții acestora (debit, credit) în care se va înregistra operația economică.

Efectuarea analizei contabile a operațiilor economice sau financiare, în vederea înregistrării lor în conturi, parcurge în general următoarele etape:[23]

a) stabilirea naturii şi, respectiv, a conținutului operației economice sau financiare supuse analizei, adică ce se înțelege prin operația în cauză, la ce se referă ea (încasare, plată, aprovizionare cu materii prime, consum de materii prime, obținerea de produse finite, livrarea de produse finite etc);

b) determinarea modificărilor pe care le produce operația economică sau financiară în bilanț, respectiv a elementelor de activ şi de pasiv care se modifică, a sensului modificărilor în cauză (creşteri sau micşorări de activ sau de pasiv la posturile modificate) şi a conținutului economic al acestora (cresc disponibilitățile băneşti ale unității la bancă, se micşorează numerarul din casieria unității, scade valoarea

[23] Oprea Călin, Mihai Ristea – ***Bazele contabilității***, Ed. Național, Bucureşti, 2000, p.154

stocului de materiale existent în depozitul unității, scad datoriile unității față de furnizori etc);

c) stabilirea, pe baza elementelor din bilanț modificate, a conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică sau financiară analizată;

d) apelarea regulilor de funcționare a conturilor în vederea stabilirii părții conturilor corespondente – debit sau credit – în care urmează să se înregistreze operația analizată, adică a formulei contabile.

Pentru exemplificarea modului cum se efectuează analiza contabilă a unei operații economice sau financiare, să presupunem că entitatatea achită din contul bancar o datorie față de un furnizor în valoare de 2.000 lei. Din analiza contabilă a acestei operații rezultă următoarele:

a) natura (conținutul) operației economice este reprezentată de plata datoriei față de furnizor;

b) operația în cauză provoacă modificări în ambele părți ale bilanțului şi anume: o diminuare a elementului de activ „Conturi la bănci în lei" cu suma de 2.000 lei şi o reducere a elementelor de pasiv „Furnizori" cu aceeaşi sumă;

c) conturile corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică analizată vor fi: 5121 „Conturi la bănci în lei" şi 401 „Furnizori";

d) potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul 5121 „Conturi la bănci în lei" fiind de activ şi având de înregistrat o reducere de activ se va credita, iar contul 401 „Furnizori" fiind de pasiv şi având de înregistrat o reducere de pasiv se va debita.

Deci, potrivit particularității dublei înregistrări, se stabileşte o corespondență între debitul contului 401 „Furnizori" şi creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei", care se concretizează în următoarea formulă contabilă:

401 „Furnizori"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	2.000

Rezultă deci că scopul final al analizei contabile a fiecărei operații economice sau financiare îl constituie stabilirea corectă, rațională, exactă, în mod ştiințific a formulei contabile cu ajutorul căreia se reflectă operația respectivă în conturi.

Formula contabilă este o modalitate grafică de exprimare cu ajutorul conturilor a operațiilor economice pe baza principiilor dublei reprezentări a gestiunii entității şi a dublei înregistrări în conturi a modificărilor bilanțiere.

Formula contabilă se prezintă ca o egalitate valorică între conturile corespondente. Ea este alcătuită din următoarele elemente:

- simbolul şi denumirea contului care se debitează, ce apare în stânga egalității;
- simbolul şi denumirea contului care se creditează, ce apare în dreapta egalității;
- suma ce exprimă valoarea operației care se înregistrează în cele două conturi corespondente;

- semnul egal („=") între cele două conturi corespondente;
- semnul „%" utilizat în înțelesul de „următoarele", atunci când în formula contabilă intră o corespondență mai mult de două conturi.

Formula contabilă care alături de elementele prezentate mai sus conține data şi explicația descriptivă a operației economice sau financiare poartă denumirea de **articol contabil**.

Forma generală a formulei contabile este:

Contul debitor	=	Contul creditor	Suma debitoare	Suma creditoare

Există mai multe tipuri de formule contabile care se pot clasifica după următoarele criterii:

A. *după numărul conturilor corespondente din care este formula contabilă poate fi*:

1. formula contabilă simplă cuprinde un singur cont corespondent debitor şi un singur cont corespondent creditor. ***Exemple*:**

Se încasează în numerar depus în casierie suma de 500 lei de la un client.

5311 „Casa în lei"	=	411 „Clienți"	500	500

2. formula contabilă compusă este formată dintr-un singur cont care se debitează şi mai multe conturi care se creditează sau din mai multe conturi care se debitează şi un singur cont care se creditează.

Exemple:

- Se vând mărfuri la preț de vânzare 1.000 lei, TVA aferent 20% x 1.000 = 200 lei

411 „Clienți"	=	%	1. 200	
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"		1.000
		4427 „TVA colectată"		200

- Se achită datoriile față de bugetul statului privind impozitul pe salarii în valoare de 6.000 lei şi impozitul pe profit în valoare de 4.000 lei.

%	=	5121 „Conturi la bănci în lei"		10.000
441 „Impozitul pe profit"			4.000	
444 „Impozitul pe venitul de natura salariilor"			6.000	

3. formula contabilă compusă cuprinde două sau mai multe conturi corespondente debitoare şi două sau mai multe conturi corespondente creditoare.

Se înregistrează achiziția unui lot de marfă la preț de achiziție 1.000 lei, TVA 20% x 1.000 = 200 lei, adaosul comercial practicat de unitate este de 20% şi va fi inclus în prețul de înregistrare a mărfii.

%	=	%	1.400	1.400
371 „Mărfuri"		401 „Furnizori"	1.200	1.200
4426 „TVA deductibilă"		378 „Diferențe de preț la mărfuri"	200	200

Asemenea formule contabile nu sunt recomandabile deoarece nu permit regăsirea conturilor corespondente cu sumele adecvate.

B. *după semnificația sumelor ce le conțin*:

1. formule contabile cu sume înscrise în negru, folosite pentru înregistrări curente, când sumele se adună;

2. formule contabile cu sume înscrise în roşu, când sumele în roşu se scad din sumele înscrise în negru prin alte formule contabile.

C. *după scopul pentru care se întocmesc*:

1. formule contabile curente (pentru operațiile obişnuite)

Acestea constituie baza înregistrărilor în contabilitate, sunt cel mai frecvent folosite şi au la bază documentele justificative.

2. formule contabile de stornare

Acestea se folosesc pentru a corecta sau a anula o formulă contabilă anterioară.

Stornarea se poate realiza în două variante:

a) stornarea în negru prin care se scrie formula contabilă anterioară greşită în forma ei inversă cu aceeaşi sumă.

Exemplu

Enunțul operațiunii: Se achiziționează de la furnizori mărfuri în valoare de 4.000 lei

- formula contabilă greşită:

381 „Ambalaje”	=	401 „Furnizori”	4.000	4.000

- formula contabilă de stornare în negru:

401 „Furnizori”	=	381 „Ambalaje”	4.000	4.000

- formula contabilă corectă:

371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	4.000	4.000

Situația în conturi va fi următoarea:

D	381 „Ambalaje”	C
	4.000	4.000
	Rd 4.000	Rc 4.000
	TSd 4.000	TSc 4.000

D	401 „Furnizori”	C
	4.000	4.000
		4.000
	Rd 4.000	Rc 8.000
	TSd 4.000	TSc 8.000
	SFc 4.000	

D	371 „Mărfuri”	C
	4.000	
	Rd 4.000	Rc 0
	TSd 4.000	TSc 0
		SFd 4.000

Se observă că în contul 381 „Ambalaje” avem mişcare (rulaj) şi pe debit şi pe credit chiar dacă nu s-a produs nici o operație economică care să producă modificări ale acestui element patrimonial. În contul 401 „Furnizori” soldul final de 4.000 lei indică corect datoria față de furnizori, dar rulajele sunt incorecte: rulajul creditor de 8.000 lei arată o creştere cu 8.000 lei a datoriei chiar dacă în realitate aceasta a crescut doar cu 4.000 lei, iar rulajul debitor de 4.000 lei arată o scădere a datoriei față de furnizori cu 4.000 lei chiar dacă nu a avut loc nici o plată către

furnizori în perioada de gestiune. Astfel, conturile oferă informații eronate. Acest dezavantaj este eliminat prin stornare în roşu.

b) *stornarea în roşu* prin care se scrie formula contabilă greşită încă o dată, dar cu sumele în roşu (negru în chenar), anulându-se astfel formula greşită după care se scrie formula corectă.

Se reia exemplul precedent:

- formula contabilă greşită:

381 „Ambalaje”	=	401 „Furnizori”	4.000	4.000

- formula contabilă de stornare în roşu:

381 „Ambalaje”	=	401 „Furnizori”	4.000	4.000

- formula contabilă corectă.

371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	4.000	4.000

Situația în conturi va fi următoarea:

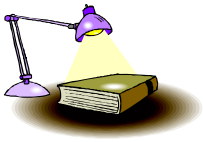
D	381 „Ambalaje”	C
	4.000	
	4.000	
Rd 0		Rc 0
TSd 0		TSc 0

D	401 „Furnizori”	C
		4.000
		4.000
		4.000
Rd 0		Rc 4.000
TSd 0		TSc 4.000
SFc 4.000		

D	371 „Mărfuri”	C
	4.000	
Rd 4.000		Rc 0
TSd 4.000		TSc 0
		SFd 4.000

Se observă că situația finală este aceeaşi ca şi în cazul stornării în negru, dar mişcarea reflectată în rulajele debitoare şi creditoare este acum corectă şi conformă cu realitatea.

În concluzie se poate afirma că este recomandată stornarea în roşu deoarece nu denaturează rulajele conturilor utilizate.



5.8. Evidența cronologică şi sistematică

Evidența cronologică presupune înregistrarea articolelor contabile în ordinea datelor calendaristice la care s-au efectuat operațiile reflectate în documentele justificative, într-un registru denumit „Registru Jurnal”.

Ca formă exterioară, Jurnalul se prezintă sub formă de foi legate, foi volante sau listări informatice în cazul prelucrării automate a datelor. Entitățile pot utiliza un singur Jurnal dacă au un volum mic de operații economice şi financiare. Cele care au un volum mai mare de operațiuni pot utiliza pentru detaliere Registre jurnal auxiliare (pentru operații de casă, de bancă, decontări cu furnizorii etc). Periodic (lunar), sumele centralizate din registrele auxiliare sunt înregistrate în Registrul Jurnal general.

Registrul Jurnal se şnuruieşte, numerotează şi parafează la administrația financiară teritorială în raza căruia îşi are sediul unitatea patrimonială. Jurnalul se arhivează de unitatea

patrimonială care este obligată să-l păstreze împreună cu documentele justificative care au sta la baza întocmirii lui. Operațiile economice înregistrate în Jurnal primesc un număr de înregistrare, începând cu 1 ianuarie sau cu data începerii activității. La finele fiecărei luni calendaristice coloanele de sume debitoare şi sume creditoare se totalizează, obținându-se rulajul lunii curente.

În România sunt utilizate două modele de Registru Jurnal: un model cu opt coloane (cod 14-1-1) şi un model cu zece coloane (cod 14-1-1/b). Diferența dintre ele este că modelul cu 10 coloane prezintă în plus două coloane pentru sume parțiale debitoare şi creditoare.

Modelul de Jurnal cu 8 coloane se prezintă astfel:

Nr.crt.	Data înreg.	Documentul (fel, nr)	Explicația	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare

În scopuri didactice va fi utilizat următorul model de Jurnal:

Nr. crt.	Cont debitor = Cont creditor Explicația	Sume debitoare	Sume creditoare

Pentru a marca începutul exercițiului financiar în Jurnal, bilanțul inițial este supus unei analize contabile în vederea descompunerii lui în conturi. Rezultatul acestei analize contabile se concretizează în două articole contabile compuse, unul pentru deschiderea conturilor de activ şi altul pentru deschiderea conturilor de pasiv. Atunci când se redactează cele două articole contabile compuse, contul corespondent folosit este 891 „Bilanț de deschidere". Acest cont este un mijloc auxiliar de calcul pentru că nu urmăreşte evoluția nici unei categorii de valori, ci situația de început a patrimoniului. După formularea celor două articole, în continuare, se vor înscrie în Jurnal toate articolele contabile (rezultate în urma analizei contabile) din cursul perioadei.

Evidența cronologică stă la baza înregistrării sistematice a operațiilor economice. În subcapitolele anterioare am prezentat conturile sub formă de „T-uri". Fiecare din aceste „T-uri" nu reprezintă altceva decât o „Fişă de cont pentru operații diverse" al cărui model este:

FIŞĂ DE CONT PENTRU OPERAȚII DIVERSE DENUMIREA CONTULUI				Simbol cont		Pag	
Data	Documentul (fel, nr)	Explicații	Simbol cont Corespondent	Debit	Credit	D/C	Sold

Dacă în registrul Jurnal operațiunile sunt consemnate numai în funcție de momentul producerii lor, în „T-uri" (sau în fişa contului) sunt regrupate pe naturi de operațiuni, de asemenea în ordine cronologică. Fişele conturilor pentru toate conturile sistematizează deci operațiunile, ele formând împreună „evidența sistematică". Registrul în care se consemnează evidența sistematică este „Cartea mare" sau „Maestru principal".

Aspectele teoretice prezentate în unitatea de învățare 5 (regulile de funcționare a conturilor, dubla înregistrare şi corespondența conturilor, egalitățile contabile, analiza contabilă,

formula şi articolul contabil, evidența cronologică şi sistematică) sunt puse în evidență prin aplicația practică ce urmează.

Entitatea economică „x" cu profil de activitate comercializarea mărfurilor prezintă la data de 01.09.N următoarea situație inițială:

Bilanț Inițial

Activ Pasiv

Nr. crt.	Simbol Cont	Denumirea elementelor	Sume	Nr. crt.	Simbol cont	Denumirea elementelor	Sume
1	205	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare	6.000	1	1012	Capital subscris vărsat	230.000
2.	212	Construcții	190.000	2	104	Prime de capital	8.000
3.	213	Instalații tehnice, mijloace de transport animale şi plantații	95.000	3	106	Rezerve	6.000
4.	303	Materiale de natura obiectelor de inventar	18.000	4	121	Profit şi pierdere	20.000
5.	371	Mărfuri	32.000	5.	281	Amortizări privind imobilizările corporale	100.000
6.	381	Ambalaje	1.000.	6.	401	Furnizori	6.000
7.	411	Clienți	9.000	7.	404	Furnizori de imobilizări	10.000
8.	461	Debitori diverşi	14.000	8.	419	Clienți – creditori	10.000
9.	5121	Conturi la bănci în lei	43.000	9.	5191	Credite bancare pe termen scurt	200.000
10.	5311	Casa în lei	2.000				
		TOTAL ACTIV	410.000			TOTAL PASIV	410.000

În cursul perioadei de gestiune (01.09 – 30.09.N) au loc următoarele operații economice şi financiare:

1. Se descompune activul în conturi
2. Se descompune pasivul în conturi
3. Se achiziționează mărfuri de la furnizor la preț de achiziție 18.000 lei, TVA 19%.
4. Furnizorul mărfurilor acceptă un efect comercial în valoare de 30.000 lei scadent peste două luni. Diferența dintre valoare efectului comercial şi valoarea datoriei față de furnizor se înregistrează ca o cheltuială în avans.
5. Se acordă un avans de trezorerie de 500 lei administratorului pentru a pleca în delegație.
6. La întoarcerea administratorului din delegație se decontează cheltuieli de deplasare în valoare de 600 lei.
7. Se achită în numerar datoria față de administrator.

8. Se vând mărfuri al căror preț de înregistrare este 5.000 lei cu un adaos comercial de 20%. TVA aferentă vânzării este de 19%. Contravaloarea mărfurilor se încasează în numerar în momentul vânzării.
9. Se vând unui client mărfuri al căror preț de înregistrare este de 20.000 lei cu un adaos comercial de 20%. Factura cuprinde distinct TVA 19% aplicat la prețul de vânzare.
10. Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute.
11. Se înregistrează drepturi salariale cuvenite personalului în valoare totală de 30.000 lei.
12. Se înregistrează următoarele reţineri din drepturile salariale: CAS individual 10,5%, contribuția personalului la fondul de şomaj 0,5% şi contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate 5,5%, impozit pe salarii 16%.
13. Se înregistrează contribuția unității la asigurările sociale 15,8%.
14. Se înregistrează contribuția unității la fondul de şomaj 0,5%.
15. Se înregistrează contribuția unității la asigurările sociale de sănătate 5,2%.
16. Se încorporează la rezerve o primă legată de capital în valoare de 1.000 lei
17. Se scoate din gestiune un utilaj au valoare de inventar 20.000 lei, amortizarea înregistrată fiind de 16.000 lei.
18. Se achită datoria față de salariați, privind drepturile salariale nete.
19. Se decontează TVA.
20. Se închid conturile de cheltuieli curente.
21. Se închid conturile de venituri curente

Pe baza analizei contabile se stabilesc articolele contabile care se consemnează în ordine cronologică în registrul jurnal specificând şi egalitățile contabile pentru fiecare formulă contabilă.

Registrul Jurnal

1	% = 891		410.000
	205	6.000	
	212	190.000	
	213	95.000	
	303	18.000	
	371	32.000	
	381	1.000	
	411	9.000	
	461	14.000	
	5121	43.000	
	5311	2.000	
	Descompunerea activului în conturi		
2	891 = %	410.000	
	1012		230.000
	104		8.000
	106		6.000
	121		20.000

	281 401 404 419 5191 Descompunerea pasivului în conturi		100.000 6.000 10.000 10.000 20.000
3	% = 401 371 4426 Înregistrat, conform facturii, achiziția de mărfuri în valoare de 18.000lei, TVA 20% $+A = +P$	 18.000 3.420	21.420
4	% = 403 401 471 Înregistrat, acceptarea de către furnizor a unui efect comercial de 30.000lei $\left.\begin{matrix} -P \\ +A \end{matrix}\right] = -P$	 21.420 8.580	30.000
5	542 = 5311 Înregistrat conform Registrului de casă, acordarea unui avans spre decontare de 500 lei $+A = -A$	500	500
6	625 = % 542 462 Înregistrat, conform Decontului de cheltuieli, decontarea avansului şi cheltuieli de deplasare 600 lei $+A = \left[\begin{matrix} -A \\ +P \end{matrix}\right.$	600	 500 100
7	462 = 5311 Înregistrat, conform Registrului de casă, achitarea datoriei față de administrator $-P = -A$	100	100
8	5311 = % 707 4427 Înregistrat vânzarea mărfurilor cu încasarea în numerar la preț de vânzare 6.000 lei, TVA 19% $+A = +P$	7.140	 6.000 1.140
9	411 = % 707 4427 Înregistrat, conform factură, vânzarea mărfurilor la preț de vânzare 24.000 lei, TVA 19% $+A = +P$	28.560	 24.000 4.560
10	607 = 371 Înregistrat descărcarea gestiunii de mărfurile vândute $+A = -A$	25.000	25.000
11	641 = 421 Înregistrat, conform Statului de plată, salarii brute 30.000 lei $+A = +P$	30.000	30.000
12	421 = % 4312 4372 4314 444	8.958	 3.150 150 1.650 4.008

	Înregistrat, conform Statului de plată, reţineri din salarii $- P = + P$		
13	6451 = 4311 Înregistrat CAS 15,8% + A = + P	4.740	4.740
14	6452 = 4371 Înregistrat contribuţia unităţii la fondul de şomaj 0,5% $+ A = + P$	150	130
15	6453 = 4313 Înregistrat contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate $+ A = + P$	1.560	1.560
16	104 = 106 Înregistrat încorporarea unei prime legate de capital la rezerve $- P = + P$	1.000	1.000
17	% = 213 281 6583 Înregistrat, conform Procesului verbal de scoatere din funcţiune, scăderea din gestiune a unui utilaj cu valoarea de intrare 20.000 lei şi o amortizare calculată până la data casării de 16.000 lei $\left.\begin{matrix} -P \\ +A \end{matrix}\right] = - P$	 16.000 4.000	20.000
18	421 = 5121 Înregistrat, achitarea datoriilor salariale în valoare de 21.042 lei $- P = - A$	21.042	21.042
19	4427 = % 4426 4423 Înregistrat decontarea TVA $- P = \left[\begin{matrix} -A \\ +P \end{matrix}\right.$	5.700	 3.420 2.280
20	121 = % 607 625 641 6451 6452 6453 6583 Înregistrat închiderea conturilor de cheltuieli curente	66.050	 25.000 600 30.000 4.740 150 1.560 4.000
21	707 = 121 Înregistrat închiderea conturilor de venituri curente	30.000	30.000

Având în vedere înregistrările din Jurnal, în continuare vor fi sistematizate mişcările de valori pentru fiecare cont în parte, calculând totodată elementele fiecărui cont.

D	1012	C
		230.000 SIc
	-	-
	Rd 0	0 Rc
	TSd 0	230.000 TSc
	SFc 230.000	

D	104	C
		8.000 SIc
	1.000	-
	Rd 1.000	0 Rc
	TSd 1.000	8.000 TSc
	SFc 7.000	

D	106	C
		6.000 SIc
	-	1.000
	Rd 0	1.000 Rc
	TSd 0	7.000 TSc
	SFc 7.000	

D	121	C
		20.000 SIc
	69.200	30.000
	Rd 69.200	30.000 Rc
	TSd 69.200	50.000 TSc
		19.200 SFd

D	205	C
	SId 6.000	
	-	-
	Rd 0	0 Rc
	TSd 6.000	0 TSc
		6.000 SFd

D	212	C
	SId 190.000	
	-	-
	Rd 0	0 Rc
	TSd 190.000	0 TSc
		190.000 SFd

D	213	C
	SId 95.000	
	-	16.000
		4.000
	Rd 0	20.000 Rc
	TSd 95.000	20.000 TSc
		75.000 SFd

D	281	C
		100.000 SIc
	16.000	-
	Rd 16.000	0 Rc
	TSd 16.000	100.000 TSc
	SFc 84.000	

D	303	C
	SId 18.000	
	-	-
	Rd 0	0 Rc
	TSd 18.000	0 TSc
		18.000 SFd

D	371	C
	SId 32.000	
	18.000	25.000
	Rd 18.000	25.000 Rc
	TSd 50.000	25.000 TSc
		25.000 SFd

D	381	C
	SId 1.000	
	-	-
	Rd 0	0 Rc
	TSd 1.000	0 TSc
		1.000 SFd

D	401	C
		6.000 Sic
	21.420	21.420
	Rd 21.420	21.420 Rc
	TSd 21.420	27.420 TSc
	SFc 6.000	

D	403	C
		30.000
	Rd 0	30.000 Rc
	TSD 0	30.000 TSc
	SFc 30.000	

D	404	C
		10.000 Sic
	-	-
	Rd 0	0 Rc
	TSd 0	TSc 10.000
	SFc 10.000	

D	411	C
	SId 9.000	
	28.800	-
	Rd 28.800	0 Rc
	TSd 37.800	0 TSc
		37.800 SFd

D	419	C
		10.000 Sic
	-	-
	Rd 0	0 Rc
	TSd 0	10.000 TSc
	SFc 10.000	

D	421	C
	13.100	30.000
	16.900	
	Rd 30.000	30.000 Rc
	TSd 30.000	30.000 TSc
	SFc 0	

D	4311	C
		6.000
	RDd 0	6.000 Rc
	TSd 0	6.000 TSc
	SFc 6.000	

D	4312	C
		2.850
	Rd 0	2.850 Rc
	TSd 0	2.850 TSc
	SFc 2.850	

D	4313	C
		2.100
	Rd 0	2.100 Rc
	TSd 0	2.100 TSc
	SFc 2.100	

D	4314	C
		1.950
	Rd 0	1.950 Rc
	TSd 0	1.950 TSc
	SFc 1.950	

D	4371	C
		900
	Rd 0	900 Rc
	TSd 0	900 TSc
	SFc 900	

D	4372	C
		300
	Rd 0	300 Rc
	TSd 0	300 TSc
	SFc 300	

D	4423	C
		2.280
	Rd 0	2.280Rc
	TSd 0	2.280TSc
	SFc 2.280	

D	4426	C
	3.420	3.420
	Rd 3.420	3.420Rc
	TSd 3.420	3.420TSc

D	4427	C
	5.700	1.140
		4.560
	Rd 5.700	5.700Rc
	TSD 5.700	5.700TSc

D	444	C
		8.000
	Rd 0	8.000 Rc
	TSd 0	8.000 TSc
	SFc 8.000	

D	461	C
	SId 14.000	
	-	-
	Rd 0	0 Rc
	TSd 14.000	0 TSc
		14.000 SFd

D	462	C
	100	100
	Rd 100	100 Rc
	TSd 100	100 TSc

D	471	C
	8.580	
	Rd 8.580	0 Rc
	TSd 8.580	0 TSc
		8.580 SFd

D	5121	C
	SId 43.000	
		16.900
	Rd 0	16.900 Rc
	TSd 43.000	16.900 TSc
		26.100 SFd

D	5191	C
		20.000 Sic
	-	-
	Rd 0	0 Rc
	TSd 0	20.000 TSc
	SFc 20.000	

D	5311	C
	SId 2.000	
	7.200	500
		100
	Rd 7.200	600 Rc
	TSd 9.200	600 TSc
		8.600 SFd

D	542	C
	500	500
	Rd 500	500 Rc
	TSd 500	500 TSc
		O SFd

D	607	C
	25.000	25.000
	Rd 25.000	25.000 Rc
	TSd 25.000	25.000 TSc

D	625	C
	600	600
	Rd 600	600 Rc
	TSd 600	600 TSc

D	641	C
	30.000	30.000
	Rd 30.000	30.000 Rc
	TSd 30.000	30.000 TSc

D	6451	C
	6.600	6.600
	Rd 6.600	6.600 Rc
	TSd 6.600	6.600 TSc

D	6452	C
	900	900
	Rd 900	900 Rc
	TSd 900	900 TSc

D	6453	C
	2.100	2.100
	Rd 2.100	2.100 Rc
	TSd 2.100	2.100 TSc

D	6583	C
	4.000	4.000
	Rd 4.000	4.000 Rc
	TSd 4.000	4.000 TSc

D	707	C
	30.000	24.000 6.000
	Rd 30.000	30.000 Rc
	TSd 30.000	30.000 TSc

Pentru contul 401 „Furnizori” va fi prezentată fişa de cont pentru operaţii diverse:

FIŞĂ DE CONT OPERAŢII DIVERSE CONTUL „FURNIZORI”				Simbol cont 401		Pag	
Data	Documentul (fel, nr)	Explicaţii	Simbol cont Corespondent	Debit	Credit	D/C	Sold
01.09		Sold iniţial				C	6.000
03.09	Factura nr.10	Recepţionat mărfuri	371		18.000	C	24.000
03.09	Factura nr.10	Recepţionat mărfuri	4426		3.420	C	27.420
08.09	Cambie nr.2	Cambie acceptată de furnizor	403	21.420		C	6.000
		Rulaj		21.420	21.420	C	6.000
		Total sume		21.420	27.420	C	6.000

5.9. Conturi sintetice şi conturi analitice

În contabilitate, pentru a se putea oglindi toate elementele din cadrul întreprinderii, în totalitatea lor şi pe părţile componente, se utilizează două feluri de conturi. conturi sintetice şi conturi analitice.

Conturile sintetice oglindesc mijloacele, sursele şi procesele economice, în expresie valorică, pe grupe sau categorii omogene sub aspectul conţinutului lor. De exemplu, contul „Materii prime” sintetizează toate felurile de materii prime utilizate într-o întreprindere, contul „Furnizori” grupează datoriile faţă de întreprinderile de la care se procură materiale etc. Deci, cu ajutorul conturilor sintetice este posibilă cunoaşterea situaţiei generale, de ansamblu a unei anumite grupe de mijloace, surse sau procese economice. Conturile sintetice constituie conturi de bază ale contabilităţii, dând naştere contabilităţii sintetice.

Întrucât conturile sintetice nu asigură elemente suficiente pentru conducerea şi controlul activităţii unei întreprinderi, este necesară utilizarea conturilor analitice. Astfel, nu este suficient să se cunoască totalitatea materiilor prime pe care le are o unitate, respectiv totalul obligaţiilor ei faţă de întreprinderile vânzătoare, ci trebuie să se ştie şi felul materiilor prime cumpărate, denumirea întreprinderilor faţă de care avem obligaţii în urma cumpărării acestor materii prime.

Conturile analitice sunt dezvoltătoare ale conturilor sintetice, oglindind părţile componente ale mijloacelor, surselor sau proceselor economice. Astfel, contul sintetic „Materii prime", oglindind totalitatea materiilor prime ale unei întreprinderi, va avea deschise conturi analitice pentru fiecare fel de materie primă utilizată (oţel, tablă etc); contul sintetic „Furnizori" va avea conturi analitice cu denumirea fiecărui furnizor faţă de care avem obligaţii de plată.

Numărul conturilor analitice din cadrul unui cont sintetic depinde de natura elementului reflectat în contul sintetic respectiv. Nu toate conturile sintetice se dezvoltă în conturi analitice, întrucât din acestea rezultă date suficiente privind conţinutul şi mişcarea elementelor respective. De exemplu, conturile „Casa", „Personal remuneraţii datorate", „Conturi la bănci".

Conturile analitice, spre deosebire de conturile sintetice în care se înregistrează numai în expresie valorică, se ţin fie numai în expresie valorică (conturile „Furnizori", „Clienţi", „Debitori", „Creditori" etc), fie în expresie bănească şi cantitativă în funcţie de natura elementelor înregistrate (conturile „Materii prime", „Produse finite", „Mărfuri", „Materiale consumabile" etc).

Cu ajutorul conturilor analitice se asigură integritatea proprietăţii asupra mijloacelor de producţie, exercitarea controlului gestionar a lor, în sensul că permit stabilirea cantitativă şi valorică la fiecare depozit sau secţie de producţie a intrărilor pe feluri de materiale, produse etc., a eliberărilor şi a stocului acestora la un moment dat. De asemenea, dau posibilitatea stabilirii exacte a drepturilor şi obligaţiilor întreprinderii faţă de alte întreprinderi, instituţii sau persoane, a costului producţiei, pe fiecare comandă sau produs, la fiecare secţie de producţie.

Contabilitatea ţinută cu ajutorul conturilor analitice este denumită contabilitatea analitică. Deoarece conturile analitice sunt dezvoltătoare ale conturilor sintetice, toate regulile de funcţionare ale conturilor sintetice se aplică şi la cele analitice.

Contabilitatea sintetică se realizează concomitent cu cea analitică. Înregistrarea operaţiilor economice se face în acelaşi timp atât în contul sintetic cât şi în conturile sale analitice, încât să se asigure o concordanţă perfectă între ele, în privinţa soldurilor şi rulajelor.

Deoarece conturile sintetice şi cele analitice corespunzătoare funcţionează după aceleaşi reguli, între cele două categorii de conturi se stabilesc o serie de corelaţii care pot fi demonstrate pe baza următorului ***exemplu:***

a) La data de 01.09 N contul sintetic 345 „Produse finite" are un sold iniţial de 20.000 lei, desfăşurat pe două conturi analitice:

- contul analitic 345.01 „Produsul finit A”, care are un sold inițial de 12.000 lei, reprezentând valoarea a 1.200 u.m. din produsul finit A cu prețul unitar de 10 lei/u.m.;
- contul analitic 345.02 „Produsul finit B”, care are un sold inițial de 8.000 lei, reprezentând valoarea a 1.000 u.m. din produsul finit B cu prețul unitar de 8 lei/u.m.

b) în cursul lunii septembrie au avut loc următoarele operațiuni economice:

- la data de 6.09. se obțin şi se predau la depozit produse finite astfel:
  - 500 u.m. din produsul finit A cu un cost de producție de 10 lei/u.m.
  - 200 u.m. din produsul finit B cu un cost de producție de 8 lei/u.m.

Formula contabilă este:

%	=	711 „Venituri aferente costurilor		6.600
345.01 „Produsul finit A”		stocurilor de produse”	5.000	
345.02 Produsul finit B”			1.600	

- la data de 10.09 se vând 800 u.m. din produsul finit A cu un preț de vânzare de 12 lei/u.m. şi 400 u.m. din produsul finit B cu un preț de vânzare de 9,6 lei/u.m., TVA aferentă prețurilor de vânzare este 19%.
  - A: 800 u.m. x 12 lei = 9.600 lei, TVA = 19% x 9.600 = 1 824 lei
  - B: 400 u.m. x 9,6 lei = 3.840 lei, TVA = 19% x 3.840 = 729,6 lei

Formula contabilă este:

411 „Clienți”	=	%	15 993,6	
		701 „Venituri din vânzarea		13.440
		produselor finite”		2.553,6
		4427 „TVA colectată”		

- la data de 10.09 se descarcă gestiunea de produsele finite vândute:
  - Produsul finit A: 800 u.m. x 10 lei = 8.000 lei (cost de înregistrare)
  - Produsul finit B: 400 u.m. x 8 lei= 3.200 lei (cost de înregistrare)

Formula contabilă este:

711 „Venituri aferente	=	%	11.200	
costurilor stocurilor de		345.01 „Produsul finit A”		8.000
produse”		345.02 „Produsul finit B”		3.200

După înregistrarea acestor operațiuni economice în contul sintetic 345 „Produse finite” şi în conturile analitice ale sale (345.01 „Produsul finit A” şi 345.02 „Produsul finit B”), situația se prezintă astfel:

Contul sintetic „Produse finite”

Nr. operații	Data	Explicații	Sume		
			Debitoare	Creditoare	Sold
1	01.09	Sold inițial	-	-	20.000
2	06.09	Intrări	6.600	-	26.600
3	10.09	Ieşiri	-	11.200	15.400
		TOTAL	6.600	11.200	15.400

Contul analitic „Produsul finit A”

Nr. operații	Data	Explicații	Cantități			Valori		
			Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold
1	01.09	Sold inițial	-	-	1200	-	-	12.000
2	06.09	Intrări	500	-	1700	5.000	-	17.000
3	10.09	Ieşiri	-	800	900	-	8.000	9.000
		TOTAL	500	800	900	5.000	8.000	9.000

Contul analitic „Produsul finit B”

Nr. operații	Data	Explicații	Cantități			Valori		
			Intrări	Ieşiri	Stoc	Debit	Credit	Sold
1	01.09	Sold inițial	-	-	1000	-	-	8.000
2	06.09	Intrări	200	-	1200	1.600	-	9.600
3	10.09	Ieşiri	-	400	800	-	3.200	6.400
		TOTAL	200	400	800	1.600	3.200	6.400

Centralizând cele mai semnificative date din conturile analitice aflate pe aceeaşi treaptă de determinare se obține o sinteză la nivel de cont sintetic care se numeşte „**Balanță de verificare analitică**”. Pentru exemplul dat balanța se prezintă astfel:

Cod	Stoc inițial	Cantitate		Stoc final	Preț unitar	Sold inițial	Valoare		Sold final
		Intrată	Ieşită				Intrată	Ieşită	
345.01	1200	500	800	900	10	12.000	5.000	8.000	9.000
345.02	1000	200	400	800	8	8.000	1.600	3.200	6.400
						20.000	6.600	11.200	15.400

Analizând balanța de verificare analitică se poate afirma că legăturile dintre conturile analitice şi contul sintetic de care aparține se stabilesc cu ajutorul unor corelații valorice care constau în următoarele:

1. suma soldurilor inițiale ale conturilor analitice ale unui cont sintetic, în cazul de față „Produse finite”, trebuie să fie egală şi de acelaşi sens (debitoare) cu soldul inițial al contului sintetic respectiv (12.000 + 8.000 = 20.000);
2. suma rulajelor debitoare ale conturilor analitice ale unui cont sintetic, în cazul de față „Produse finite”, trebuie să fie egală cu rulajul debitor al contului sintetic în cauză (5.000 + 1.600 = 6.600);
3. suma rulajelor creditoare ale conturilor analitice ale unui cont sintetic, în exemplul de față „Produse finite”, trebuie să fie egală cu rulajul creditor al contului sintetic în cauză (8.000 + 3.200 = 11.200);
4. suma soldurilor finale ale conturilor analitice ale unui cont sintetic, în exemplul dat „Produse finite” trebuie să fie egală şi de acelaşi sens (debitoare) cu soldul final al contului sintetic de care aparține (9.000 + 6.400 = 15.400)

Corelațiile arătate se verifică numai în cazul conturilor monofuncționale, care au la un moment dat un singur fel de sold. În cazul conturilor bifuncționale, care au la un moment dat, fie sold debitor, fie sold creditor, se verifică, în modul arătat mai sus, numai corelațiile rulajelor

debitoare şi creditoare. În schimb, pentru verificarea corelaţiilor dintre soldurile conturilor analitice şi soldul contului sintetic de care aparţin, apar anumite particularităţi. Acestea sunt determinate de faptul că în timp ce contul sintetic prezintă la un moment dat sold (iniţial ori final) debitor sau creditor, iar în unele cazuri este soldat, conturile analitice pot prezenta în acelaşi timp, unele sold debitor, altele sold creditor, iar o parte dintre ele pot fi soldate. Pentru verificarea şi a acestor corelaţii se procedează la însumarea algebrică a soldurilor conturilor analitice (iniţiale sau finale) ale unui cont sintetic, iar rezultatul trebuie să fie egal şi de acelaşi sens (debitor sau creditor) cu soldul (iniţial sau final) al contului sintetic respectiv.

Importanţa corelaţiilor dintre conturile analitice şi contul sintetic de care acestea aparţin se manifestă în special în două direcţii. O direcţie este aceea a creării unei posibilităţi de autocontrol asupra exactităţii informaţiilor înregistrate în contabilitate. Fiecare dintre cele patru relaţii matematice arătate constituie o cheie de control în acest sens, dacă cele două contabilităţi – sintetică şi analitică – se organizează şi funcţionează în paralel.

A doua direcţie apare în situaţia în care cele două fluxuri sunt integrate şi constă în aceea că informaţiile din contabilitatea sintetică se obţin ca o însumare a celor furnizate de contabilitatea analitică. Prin grade diferite de totalizare în cadrul aceluiaşi flux de informaţii, se obţin atât contabilitatea sintetică cât şi cea analitică. Conturile analitice reprezintă o treaptă intermediară în obţinerea informaţiei proprii contului sintetic.

Gradul de detaliere a conturilor sintetice în conturi analitice depinde de o serie de factori, dintre care mai importanţi sunt: complexitatea şi diversitatea activităţii unităţii, gradul de generalizare a elementelor înregistrate şi urmărite cu ajutorul conturilor sintetice, cerinţele conducerii operative şi a analizei activităţii economico-financiare, precum şi controlul integrităţii entităţii.

5.10. Rezumat

Contul este un procedeu al metodei contabilităţii folosit pentru exprimarea valorică şi uneori cantitativă, în ordine cronologică şi sistematică, a existenţei şi mişcărilor unui element din gestiunea entităţii pe o perioadă de timp determinată.

Dubla înregistrare constă în înregistrarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a unei operaţiuni economice sau financiare în două conturi şi anume în debitul unui cont şi în creditul celuilalt cont.

Legătura reciprocă dintre debitul unui cont şi creditul altui cont, stabilită cu ocazia înregistrării operaţiilor economice şi financiare în contabilitatea curentă pe baza dublei înregistrări, poartă denumirea de corespondenţa conturilor, iar conturile între care se stabileşte o astfel de legătură se numesc conturi corespondente.

Formula contabilă este o modalitate grafică de exprimare cu ajutorul conturilor a operațiilor economice pe baza principiilor dublei reprezentări a gestiunii entității şi a dublei înregistrări în conturi a modificărilor bilanțiere.

Conturile analitice sunt dezvoltătoare ale conturilor sintetice, oglindind părțile componente ale mijloacelor, surselor sau proceselor economice.

5.11. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Definiți contul şi explicați conținutul său economic.
2. Prezentați structura contului.
3. Explicați regulile de funcționare a conturilor.
4. Ce înțelegeți prin dubla înregistrare şi corespondența conturilor.
5. Demonstrați de ce este utilă analiza contabilă pentru stabilirea formulei şi articolului contabil.
6. Realizați o clasificare a formulelor contabile.
7. La ce se referă formele de evidență contabilă?
8. Explicați asemănările şi deosebirile dintre conturile sintetice şi cele analitice.

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 6:
CALCULE PERIODICE DE SINTEZĂ

Cuprins

6.1. Introducere……..73

6.2. Competențele unității de învățare……..…….73

6.3. Calculația costurilor şi rezultatelor …….73

6.4. Balanța de verificare ……..…….74

6.5. Alte calcule periodice de sinteză …….82

6.6. Rezumat……83

6.7. Teste de evaluare / autoevaluare …….83

6.8. Tema de control 1……

6.1. Introducere

Sintezele care constituie obiectul de studiu a celei de a treia trepte a metodei contabilității se referă fie la o parte a întreprinderii fie la întreaga întreprindere. Concret, calculele periodice de sinteză includ: calculația rezultatelor, calculația costurilor, balanțele de verificare, bilanțul, situația modificărilor capitalurilor proprii, situația fluxurilor de trezorerie, politici contabile şi note explicative, analiza comparativă şi calculul previzional.

6.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea unității de învățare, studentul este capabil:

- să enumere calculele periodice de sinteză;
- să explice rolul balanței de verificare;
- să rezume elementele specifice contului de profit şi pierdere;
- să identifice elementele necesare calculului previzional.

Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.

6.3. Calculația costurilor şi rezultatelor

Calculația costurilor se realizează în cadrul contabilității de gestiune. Calculația costurilor presupune o retratare a cheltuielilor de exploatare cu ajutorul conturilor din clasa a 9-a „Conturi de gestiune" a Planului de Conturi General. Astfel se va realiza o delimitare între costurile produselor sau serviciilor (care vor tranzita conturile de stocuri din clasa 3 a contabilității financiare) şi costurile perioadei (cheltuieli fixe rezultând din subactivitate, cheltuieli cu rebuturile, cheltuielile generale de administrație, cheltuieli indirecte care nu se repartizează în costul produsului). În timp ce costurile produselor şi serviciilor sunt legate de vânzarea acestora,

costurile perioadei sunt înregistrate în rezultatul exercițiului în care au fost efectuate, fără a se stabili legătura cu vânzările şi celelalte venituri.

Calculația rezultatelor (Contul de profit şi pierdere) permite gruparea fluxurilor reale şi financiare şi punerea în evidență a operațiunilor realizate de entitate în cursul exercițiului financiar. Contul de profit şi pierdere este un instrument al metodei contabilității prin intermediul căruia se poate explica modul de constituire a rezultatului şi se pot desprinde concluzii legate de performanțele activității întreprinderii.

Prin conținutul său, contul de profit şi pierdere oferă informații asupra activității industriale, comerciale sau financiare a întreprinderii şi despre modul cum aceasta îşi gestionează afacerile prin dimensionarea veniturilor şi rezultatelor pe care le generează. Rezultatul poate fi o mărime valorică pozitivă, denumită profit, atunci când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau o mărime valorică negativă, denumită pierdere, atunci când veniturile sunt mai mici decât cheltuielile.

Contul de profit şi pierdere este divizat în două mari grupe care delimitează activitățile principale: cheltuieli şi venituri din exploatare, cheltuieli şi venituri financiare. Ca regulă generală, diferența dintre venituri şi cheltuieli reprezintă rezultatul, care poate fi: rezultat din exploatare, rezultat financiar, rezultat curent, rezultat economico-financiar final.

6.4. Balanța de verificare

Balanța de verificare este „un procedeu specific al metodei contabilității care asigură gruparea şi centralizarea datelor din conturi, verificarea exactității înregistrărilor în conturi, legătura dintre conturile sintetice şi cele analitice, legătura dintre conturi şi bilanț şi furnizarea de informații sintetice necesare deciziei manageriale în cursul exercițiului financiar”[24].

Formal, balanța de verificare se prezintă ca o situație tabelară care cuprinde toate conturile sintetice folosite de unitatea patrimonială, fiecărui cont fiindu-i ataşate soldul inițial, rulajele perioadei, total sume şi soldul final al fiecărei luni pentru care se întocmeşte balanța de verificare.

Balanța de verificare îndeplineşte următoarele funcții[25]: funcția de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi; funcția de a realiza concordanța dintre conturile analitice şi cele sintetice; balanța de verificare face legătura dintre cont şi bilanț; funcția de grupare şi de centralizare a datelor grupate în conturi; funcția de instrument de analiză a activității economice.

Cea mai importantă funcție dintre cele enumerate este cea *de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi*. Deoarece fiecare operație economică sau financiară se înregistrează concomitent şi cu aceeaşi sumă în debitul unui cont şi în creditul altui cont, ceea ce face să rezulte o egalitate permanentă între totalul sumelor debitoare şi al celor creditoare, se

[24] Felicia Cornelia Tuță – ***Bazele contabilității***, Ed. Polirom, Iaşi, 2001, p.232
[25] Oprea Călin – ***Bazele contabilității***, Ed. Național, Bucureşti, 2000, p.348

atribuie tabloului prin care se constată această egalitate, denumirea de *balanță*. Înregistrarea greşită a unor operații economice sau financiare ca urmare a nerespectării dublei înregistrări, trecerea eronată a sumelor din jurnal în cartea-mare şi de aici în balanță, efectuarea unor calcule greşite în formulele contabile compuse, stabilirea eronată a rulajelor sau a soldurilor, determină inegalități între totalurile balanței, care se semnalează cu ajutorul ei, fapt ce îi conferă caracterul unui instrument de verificare, de control. Deci, prin acest tablou se constată şi se verifică exactitatea înregistrărilor din contabilitatea curentă, prin existența egalității permanente dintre totalurile sale, ceea ce îi justifică şi denumirea. Se poate spune că balanța de verificare îndeplineşte rolul unui instrument de reglare a înregistrării operațiilor economice şi financiare în conturi.

Deşi în condițiile utilizării calculatoarelor electronice creşte exactitatea calculelor*, funcția de control* a balanței de verificare se menține, iar corelațiile pe care se bazează ea servesc la prevederea unor chei de control în programele de lucru ale calculatoarelor.

O altă funcție a balanței de verificare este aceea *de a realiza concordanța dintre conturile analitice şi cele sintetice*. Înfăptuirea acestei funcții devine posibilă prin aceea că pentru fiecare cont sintetic care se desfăşoară pe conturi analitice se întocmeşte câte o balanță de verificare a conturilor analitice, cu ajutorul căreia se controlează exactitatea înregistrărilor efectuate în conturile sintetice prin concordanțele care trebuie să existe între conturile analitice şi contul sintetic la care se referă, cu privire la soldurile inițiale, rulajele şi soldurile finale. Astfel, *balanțele de verificare analitice fac legătura între conturile analitice şi cele sintetice*.

Totodată, stând la baza întocmirii bilanțului contabil, balanța de verificare *face legătura dintre cont*, care furnizează informații de detaliu asupra fiecărui element patrimonial de activ şi pasiv şi *bilanț*, care furnizează informații generalizatoare asupra activității de ansamblu a unității patrimoniale. Această legătură se concretizează în faptul că datele din bilanț reprezintă soldurile finale ale conturilor de activ şi de pasiv preluate din balanța de verificare şi apoi prelucrate şi grupate conform necesităților de întocmire a bilanțului.

Se poate conchide că *balanța de verificare reprezintă puntea de legătură dintre conturile analitice şi cele sintetice, şi dintre acestea din urmă şi bilanț*; deci, face legătura între procedeele de bază ale metodei contabilității.

Pentru a servi necesităților de generalizare periodică prin bilanț a datelor contabilității curente, balanța de verificare mai îndeplineşte şi *o funcție de grupare şi de centralizare a datelor înregistrate în conturi*. Compararea şi centralizarea datelor contabile cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii unității patrimoniale posibilitatea de a cunoaşte volumul şi natura modificărilor intervenite în structura elementelor patrimoniale, atât în perioada curentă de gestiune cât şi pe perioadele precedente, situația debitorilor şi creditorilor, a cheltuielilor şi a rezultatelor financiare ale întreprinderii la un moment dat şi în dinamica lor etc, în vederea

elaborării previziunilor necesare luării deciziilor pentru perioadele viitoare. Deci, cu ajutorul balanței de verificare se centralizează întreaga activitate economico-financiară a unităților patrimoniale, care a fost reflectată pe conturi distincte, oferind astfel informații de ansamblu asupra tuturor mijloacelor economice aflate în administrarea operativă a acestora şi asupra activității dintr-o anumită perioadă de gestiune.

Ca urmare a grupării tuturor datelor contabilității curente, balanța de verificare îndeplineşte şi *funcția de instrument de analiză a activității economice*. Această funcție se realizează prin compararea, pe fiecare cont în parte, pe grupe de conturi şi pe total, a datelor de la începutul unei perioade de gestiune cu cele de la sfârşitul ei. Astfel, se pot stabili schimbările produse în mărimea şi în structura elementelor patrimoniale, justețea plasării elementelor respective după natura şi destinația lor, se poate urmări mişcarea tuturor elementelor patrimoniale, precum şi îndeplinirea indicatorilor programați prin confruntarea datelor efective cu cele prestabilite. În felul acesta, balanța de verificare are un rol deosebit de important în analiza situației economice şi financiare pe perioade scurte de timp şi în intervalul dintre două bilanțuri, fiind astfel singurul instrument care furnizează informațiile necesare conducerii operative a unităților economice.

Tipuri de balanțe de verificare

Balanțele de verificare sunt de mai multe feluri, funcție de criteriile de apreciere, şi anume:

1. **după felul conturilor pe care le conțin sunt:**
   a) balanțe de verificare ale *conturilor sintetice* care cuprind toate conturile sintetice şi se întocmesc pe baza datelor preluate din aceste conturi;
   b) balanțe de verificare ale *conturilor analitice* care se întocmesc pentru fiecare cont sintetic care are dezvoltare analitică. Aceste balanțe se întocmesc înaintea balanței conturilor sintetice şi au rolul de-a verifica corespondența dintre contul sintetic şi conturile sale analitice.
2. **după numărul seriilor de egalități conținute sunt:**
   a) balanța de verificare cu *o singură serie de egalități*

Aceasta poate avea două variante ale conținutului: fie balanță a soldurilor finale, fie a totalului sumelor debitoare şi creditoare.

Sintetic, egalitățile acestei balanțe se pot exprima astfel:

- Totalul soldurilor finale = Totalul soldurilor finale

  (ΣS_{fD}) (ΣS_{fC})

- Totalul sumelor debitoare = Totalul sumelor creditoare

  (ΣTS_D) (ΣTS_C)

b) balanța de verificare cu *două serii de egalități*

Această balanță rezultă din combinarea balanței soldurilor finale cu balanța sumelor şi cuprinde patru coloane care grupează două serii de egalități: două coloane pentru soldurile finale debitoare şi creditoare şi două coloane pentru totalul sumelor debitoare şi creditoare.

Sintetic, egalitățile acestui tip de balanță sunt:

- Totalul sumelor debitoare = Totalul sumelor creditoare

  (Σ TS_D) (ΣTS_C)

- Totalul soldurilor finale = Totalul soldurilor finale

  debitoare creditoare

  (Σ S_{fD}) (Σ S_{fC})

Modelul unei asemenea balanțe de verificare (întocmită pentru aplicația practică prezentată în cadrul unității de învățare nr. 5) se prezintă astfel:

Balanța de verificare pe total sume şi solduri finale

Simbol cont	Denumirea conturilor	Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1012	Capital subscris vărsat		230.000		230.000
104	Prime de capital	1.000	8.000		7.000
106	Rezerve		7.000		7.000
121	Profit şi pierdere	69.200	50.000	19.200	
205	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori asimilate	6.000		6.000	
212	Construcții	190.000		190.000	
213	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații	95.000	20.000	75.000	
281	Amortizare privind imobilizările corporale	16.000	100.000		84.000
303	Material de natura obiectelor de inventar	18.000		18.000	
371	Mărfuri	50.000	25.000	25.000	
381	Ambalaje	1.000		1.000	
401	Furnizori	21.420	27.420		6.000
403	Efecte de plătit		30.000		30.000
404	Furnizori de imobilizări	10.000			10.000
411	Clienți	37.560		37.560	
419	Clienți – creditori		10.000		10.000
421	Personal – salarii datorate	30.000	30.000		
4311	Contribuția unității la asigurările sociale		6.600		6.600
4312	Contribuția personalului la asigurările sociale		2.850		2.850
4313	Contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate		2.100		2.100
4314	Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de		1.950		1.950

	sănătate				
4371	Contribuția unității la fondul de şomaj		900		900
4372	Contribuția personalului la fondul de şomaj		300		300
4423	TVA de plată		2.280		2.280
4426	TVA deductivă	3.420	3.420		
4427	TVA colectată	5.700	5.700		
444	Impozitul pe venituri de natura salariilor		8.000		8.000
461	Debitori diverşi	14.000		14.000	
462	Creditori diverşi	100	100		
471	Cheltuieli înregistrate în avans	8.580		8.580	
5121	Conturi la bănci în lei	43.000	16.900	26.100	
5191	Credite bancare pe termen scurt		20.000		20.000
5311	Casa în lei	9.140	600	8.540	
542	Avansuri de trezorerie	500	500		
607	Cheltuieli privind mărfurile	25.000	25.000		
625	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări	600	600		
641	Cheltuieli cu salariile personalului	30.000	30.000		
6451	Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale	6.600	6.600		
6452	Cheltuieli privind contribuția unității la fondul de şomaj	900	900		
6453	Cheltuieli privind asigurările sociale de sănătate	2.100	2.100		
6583	Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital	4.000	4.000		
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	30.000	30.000		
	TOTAL	718.200	718.200	428.980	428.980

c) balanța de verificare cu *trei serii de egalități*

Această balanță se obține prin separarea soldurilor inițiale şi a rulajelor perioadei şi se întocmeşte sub două formă tabelară care cuprinde 6(şase) coloane grupate pe trei serii de egalități, şi anume:

- Totalul soldurilor inițiale = Totalul soldurilor inițiale
  debitoare creditoare
  (ΣS_{iD}) (ΣS_{iC})
- Totalul rulajelor debitoare = Totalul rulajelor creditoare
  (ΣR_{D}) (ΣR_{C})
- Totalul soldurilor finale = Totalul soldurilor finale
  debitoare creditoare

(ΣS_{fD}) (ΣS_{fC})

Modelul unei asemenea balanțe de verificare se prezintă astfel:

Balanță de verificare pe rulaje

Simbol Cont	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Rulaje		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1012	Capital subscris vărsat		230.000				230.000
104	Prime de capital		8.000	1.000			7.000
106	Rezerve		6.000		1.000		7.000
121	Profit şi pierdere		20.000	69.200	30.000	19.200	
205	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori asimilate	6.000				6.000	
212	Construcții	190.000				190.000	
……	……..	…..	……	…..	…..	…..	…..
707	Venituri din vânzarea mărfurilor			30.000	30.000		
	TOTAL	410.000	410.000	308.820	308.820	428.980	428.980

d) balanța de verificare cu *patru serii de egalități*

Aceasta se mai numeşte şi balanța de rulaje lunare cu solduri inițiale fiind o combinație a balanței de sume şi solduri cu balanța de solduri inițiale şi rulaje. Ea se întocmeşte în două variante funcție de momentul întocmirii dar nu este o regulă aplicată ferm.

Varianta 1: de regulă această formă este utilizată în luna ianuarie când se preiau soldurile din anul precedent. Această variantă conține următoarele patru serii de egalități:

- Totalul soldurilor inițiale = Totalul soldurilor inițiale
  debitoare creditoare
  (ΣS_{iD}) (ΣS_{iC})
- Totalul rulajelor debitoare = Totalul rulajelor creditoare
  cumulate cumulate
  (ΣR_{Dc}) (ΣR_{Cc})
- Totalul sumelor debitoare = Totalul sumelor creditoare
  (ΣTS_{D}) (ΣTS_{C})
- Totalul soldurilor finale = Totalul soldurilor finale
  debitoare creditoare
  (ΣS_{fD}) (ΣS_{fC})

Între cele patru serii de egalități există relația:

$$\Sigma S_{iD} + \Sigma R_{Dc} = \Sigma TS_{D}$$

$$\Sigma S_{iC} + \Sigma R_{Cc} = \Sigma TS_{C}$$

Varianta 2: se utilizează, mai ales, la sfârşitul celorlalte luni al anului (februarie – decembrie). Această variantă conține următoarele patru serii de egalități:

- Totalul sumelor debitoare = Totalul sumelor creditoare

precedente precedente

(Σ TS $_{Dp}$) (Σ TS$_{Cp}$)

- Totalul rulajelor debitoare = Totalul rulajelor creditoare

curente (lunare) curente (lunare)

(Σ R $_{Dl}$) (Σ R$_{Cl}$)

- Totalul sumelor debitoare = Totalul sumelor creditoare

(Σ TS $_{D}$) (Σ TS$_{C}$)

- Totalul soldurilor finale = Totalul soldurilor finale

debitoare creditoare

(Σ S $_{fD}$) (Σ S$_{fC}$)

Între cele patru serii de egalități există relația:

$$\Sigma TS_{Dp} + \Sigma R_{Dl} = \Sigma TS_{d}$$

$$\Sigma TS_{Cp} + \Sigma R_{Cl} = \Sigma TS_{C}$$

Pentru întocmirea, la sfârşitul fiecărei luni a balanței de verificare se parcurg următoarele *etape:*

- se înregistrează toate documentele din perioada prin indicarea formulei contabile;
- se trec toate operațiunile în Registrul Jurnal (evidență cronologică);
- se trec toate operațiunile din registrul jurnal în registrul Cartea mare (evidența sistematică);
- se fac calcule în conturi; se totalizează rulajele, totalul sumelor şi soldurilor finale;
- se transpun datele din conturi în balanța de verificare respectând conținutul seriilor de egalități;
- se adună sumele fiecărei coloane;
- se verifică egalitatea din fiecare serie de coloane;
- se verifică relațiile dintre seriile de coloane;
- dacă există neconcordanțe se identifică erorile, se corectează şi se parcurg din nou aceleaşi faze de mai sus până la obținerea egalităților cerute.

Balanțele de verificare îndeplinesc funcția de control şi identificare a erorilor de înregistrare prin intermediul egalităților care trebuie să existe între totalurile diferitelor coloane, precum şi prin intermediul corelațiilor ce se stabilesc cu ajutorul lor. Neasigurarea unei egalități sau a unei corelații poate apărea din cauza existenței unei erori.

Există două categorii de erori de înregistrare contabilă funcție de posibilitățile de identificare cu ajutorul balanței de verificare, şi anume:

1. erori de înregistrare contabilă care determină lipsa egalității valorice între coloanele balanței de verificare;

Aceste erori sunt identificabile şi se înlătură în ordinea cronologică inversă celei în care s-au desfăşurat operaţiunile din care au putut să apară şi anume:

1.1 erori la întocmirea balanţei de verificare care pot apare în următoarele situaţii: adunarea coloanelor balanţei de verificare, transcrierea eronată a sumelor din conturi în balanţa de verificare, transcrierea eronată a unor sume în alte coloane ale balanţei decât cele corespunzătoare contului, inversări de cifre la adunare.

Aceste erori se identifică verificând datele din balanţă cu cele din conturi, respectiv prin repetarea adunărilor în coloane.

1.2 erori la efectuarea calculelor în conturi care pot să apară la stabilirea în conturi a rulajelor, totalului sumelor şi soldurilor finale prin adunări şi scăderi eronate sau prin inversări de cifre;

1.3 erori la înregistrarea formulelor contabile în evidenţa sistematică care pot să apară prin transcrierea greşită a unei sume, prin trecerea eronată într-o altă parte a contului (debit sau credit) decât cea corectă sau prin trecerea într-un alt cont decât cel corect;

1.4 erori la întocmirea formulelor contabile prin contarea documentelor justificative care pot să apară prin trecerea greşită a unui cont pe partea de debit sau credit, prin omiterea trecerii sumei într-unul dintre conturi (numai debit sau numai credit), prin greşirea sumei într-unul dintre conturi, prin inversarea cifrelor etc.

Aceste tipuri de erori (1.2. – 1.4) se identifică prin punctarea registrelor, a registrelor cu documentele justificative şi prin refacerea calculelor în conturi. Căutarea acestor tipuri de greşeli este laborioasă şi presupune efort. În prezent, prin folosirea tehnicii de calcul acest tip de erori este eliminat.

2. erori de înregistrare contabilă de fond

Aceste erori de identifică prin depistarea unor necorelaţii şi inegalităţi valorice între balanţa de verificare a conturilor analitice şi contul sintetic corespunzător, dar care nu influenţează egalităţile balanţei de verificare sintetice.

Singura balanţă de verificare cu ajutorul căreia se pot descoperi aceste erori care nu influenţează egalităţile este balanţa – şah şi aceasta întrucât ea redă, pe lângă cele trei serii de egalităţi şi corespondenţa conturilor. Astfel, balanţa şah oferă posibilitatea identificării şi corespondenţelor eronate de conturi, a erorilor de compensaţie şi a celor de imputare.

Principalele astfel de erori sunt:

2.1. neînregistrarea unor operaţii economice în contabilitate datorită omisiunii. Aceste erori se identifică prin analiza logică a corelaţiilor din cadrul balanţei şi se sesizează ca urmare a existenţei unor solduri nespecifice (creditoare la conturi de Activ sau debitoare la conturi de Pasiv) sau la reclamaţiile terţilor (sume neplătite datorită neconstituirii obligaţiei de plată);

2.2. erorile prin componente care se produc, de regulă printr-o dublă greşeală ca urmare a transcrierii eronate a unor sume dintr-un registru în altul. Astfel, se trece o sumă în plus într-o parte a unui cont sau a mai multor conturi şi concomitent o altă sumă în minus, egală cu cea trecută în plus, în aceeaşi parte a unui cont sau a altor conturi. Pe total situația este corectă, egalitate bilanțieră se păstrează, dar situația din conturi este eronată. Depistarea greşelii se face datorită soldurilor nefireşti ale acestor conturi sau în urma sesizărilor terților.

2.3. erorile de transcriere care apar ca urmare a trecerii eronate a unor sume, din evidența cronologică în cea sistematică, în debitul şi creditul altor conturi decât cele din formula contabilă şi care nu corespund conținutului economic al operației respective. Aceste erori nu determină inegalități şi necorelații, dar denaturează rezultatele privind mişcările şi soldul conturilor implicate. Se sesizează prin existența unor solduri nespecifice sau la intervenția terților implicați în operațiunea economică.

2.4. erori de înregistrare în evidența cronologică care se produc datorită următoarele cauze: stabilirea eronată a conturilor corespondente, înregistrarea dublă a unor operații economice, inversarea conturilor corespondente, greşirea sumei. Aceste erori determină solduri şi rulaje nespecifice.

Corectarea acestor tipuri de erori (2.1. – 2.4.) se face prin refacerea operațiunilor contabile (rescrierea formulei contabile, a sumei corespunzătoare).

6.5. Alte calcule periodice de sinteză

Bilanțul este un procedeu al metodei contabilității menit să redea o imagine clară, completă şi „fidelă" asupra patrimoniului unei entități economice. La bilanț se ajunge prin parcurgerea unor lucrări premergătoare şi prin respectarea unor reguli de evaluare, a principiilor şi convențiilor contabile.

Situația modificărilor capitalului propriu prezintă următoarele informații: soldurile de la începutul exercițiului financiar, sumele transferate în sau din cont în timpul exercițiului financiar, natura, sursa sau destinația oricăror astfel de transferuri; precum şi suma rămasă la sfârşitul exercițiului financiar din capitalul social, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului.

Situația fluxurilor de trezorerie oferă informații în legătură cu modul în care întreprinderea obține şi foloseşte numerarul şi echivalentul de numerar. Fluxurile de numerar sunt grupate pe trei tipuri de activități: activități de exploatare, activități de investiții şi activități de finanțare.

Notele explicative reprezintă o componentă a situațiilor financiare anuale obligatorii de întocmit de către toate persoanele juridice. Aici sunt prezentate politicile contabile adoptate de întreprindere pentru a determina valorile elementelor din bilanț ale rezultatului fiecărui exercițiu,

ale fluxurilor de trezorerie şi modificărilor capitalului propriu. Notele explicative conţin informaţii suplimentare relevante pentru necesităţile utilizatorilor, în ceea ce priveşte poziţia financiară şi rezultatele obţinute.

Analiza comparativă are ca scop sesizarea relaţiilor structurale şi relaţiilor cauză – efect.

Calculul previzional se referă la precizarea viitorului curs al activităţii pe baza examinării critice a trecutului şi prezentului.

6.6. Rezumat

Contul de profit şi pierdere este un instrument al metodei contabilităţii prin intermediul căruia se poate explica modul de constituire a rezultatului şi se pot desprinde concluzii legate de performanţele activităţii întreprinderii. Balanţa de verificare asigură gruparea şi centralizarea datelor din conturi, verificarea exactităţii înregistrărilor în conturi, legătura dintre conturile sintetice şi cele analitice, legătura dintre conturi şi bilanţ şi furnizarea de informaţii sintetice necesare deciziei manageriale în cursul exerciţiului financiar.

6.7. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Explicaţi cum se determină rezultatul economico – financiar.

2. Demonstraşi dublul rol al balanţei de verificare.

3. Prezentaţi erorile de înregistrare contabila care pot fi depistate cu ajutorul balanţei de verificare.

4. Prezentaţi erorile de înregistrare contabila care nu pot fi depistate cu ajutorul balanţei de verificare.

6.8. Tema de control 1

a) Bilanţul contabil

Realizaţi trei bilanţuri iniţiale cu 18-20 elemente în activ şi 16-18 în pasiv pentru trei entităţi cu obiect de activitate diferit (entitate cu obiect de activitate producţia, entitate cu obiect de activitate comerţul, entitate cu obiect de activitate prestările de servicii).

b) Egalităţile contabile. Balanţa de verificare

Realizaţi o monografie contabila pentru o firmă din domeniul comerţului en-gross. Monografia va conţine un bilanţ iniţial (12-14 elemente activ, 10-12 pasiv), 8 operaţiuni înregistrate în Registrul Jurnal pentru care se vor menţiona egalităţile contabile, Registrul Cartea Mare şi balanţa de verificare pe patru serii de egalităţi)

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 7:
EVIDENȚA CONTABILĂ A ACTIVELOR, DATORIILOR ŞI CAPITALULUI PROPRIU

Cuprins

7.1. Introducere……..84

7.2. Competențele unității de învățare…….……..84

7.3. Evidența contabilă a activelor ……..…..……84

7.4. Evidența contabilă a capitalurilor proprii şi datoriilor……...101

7.5. Rezumat……...116

7.6. Teste de evaluare / autoevaluare ……116

7.1. Introducere

Evidența economică constituie un sistem unitar de înregistrare, urmărire şi control, pe baza unor principii bine stabilite, a mijloacelor economice, a surselor de proveniență ale acestora, proceselor economice şi a rezultatelor acestor procese, în scopul cunoaşterii activității economice şi financiare a entității economice.

Contabilitatea, ca formă de bază a evidenței economice, are sarcini şi funcții specifice. Printr-o metodologie proprie, contabilitatea reflectă în mod cronologic şi sistematic existența şi mişcarea mijloacelor economice de natură materială, disponibilitățile băneşti, cheltuielile şi veniturile, capitalul social, creditele bancare, obligațiile față de terți, rezultatul obținut în urma desfăşurării unor activități.

Operațiile economice se înregistrează în contabilitate pe bază de documente justificative. Contabilitatea este considerată o evidență valorică deoarece ea utilizează etalonul bănesc şi uneori, ca o completare, etalonul cantitativ.

7.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea unității de învățare, studentul este capabil:

- să identifice conturile de gestionare a activelor, capitalului propriu şi datoriilor;
- să explice modul de funcționare a conturilor de gestionare;
- să explice cum se realizează evaluarea în conturile de gestionare;
- să înregistreze operațiuni economico – financiare în conturile de gestionare.

Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.

7.3. Conturi de gestionare a activelor

Rolul conturilor de gestionare a activelor este de a reflecta existența şi mişcarea bunurilor economice şi creanțelor care participă la desfăşurarea activității entității economice. De

asemenea, prin intermediul acestor conturi se asigură controlul integrității, în gestiunile unității, a categoriei de mijloace reflectate . Făcând parte din seria conturilor de activ, aceste conturi înscriu în debitul lor soldul inițial (existentul inițial) şi sporirile, iar în credit reducerile şi soldul final.

Conturile de gestionare a activelor pot fi divizate în două grupe:

- *conturi de gestionare a activelor imobilizate* reflectă categorii de bunuri şi valori care servesc o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale şi care nu se consumă la prima utilizare;
- *conturi de gestionare a activelor circulante* oglindesc bunuri şi valori care (cu excepția materialelor de natura obiectelor de inventar) participă la un singur circuit economic.

A. **Având în vedere tipurile de imobilizări, prima grupă de conturi menționate** cuprinde următoarele categorii:

- conturi de gestionare a imobilizărilor necorporale: 201 "Cheltuieli de constituire", 203 "Cheltuieli de dezvoltare", 205 "Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare", 207 "Fond comercial", 208 "Alte imobilizări necorporale", 233 „Imobilizări necorporale în curs", 234 "Avansuri acordate pentru imobilizările necorporale"
- conturi de gestionare a imobilizărilor corporale: 2111 "Terenuri", 2112 "Amenajări de terenuri", 212 "Construcții", 2131 "Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)", 2132 "Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare", 2133 "Mijloace de transport", 2134 "Animale şi plantații", 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale", 231 "Imobilizări corporale în curs", 232 "Avansuri acordate pentru imobilizări corporale";
- conturi de gestionare a imobilizărilor financiare: 261 "Acțiuni deținute la entitățile afiliate", 263 "Interese de participare", 264 "Titluri puse în echivalență", 265 "Alte titluri imobilizate", 267 "Creanțe imobilizate".

În calitatea lor de conturi bilanțiere, conturile de gestionare a activelor imobilizate furnizează informația de cunoaştere şi control gestionar asupra situației entității. Prin soldul lor debitor asigură informațiile necesare pentru completarea bilanțului contabil.

Prețul de înregistrare în conturi al activelor imobilizate este cel corespunzător valorii contabile de intrare cu următoarele semnificații:

- costul de achiziție pentru imobilizările corporale şi necorporale procurate cu titlu oneros;
- prețul de achiziție pentru titlurile de valoare sau financiare componente ale imobilizărilor financiare;
- costul de producție pentru mijloacele fixe produse de unitatea patrimonială;

- valoarea justă pentru imobilizările obținute cu titlu gratuit;
- valoarea de aport pentru imobilizările dobândite ca aport în natură a asociaţiilor sau acţionarilor;
- valoarea nominală corespunzătoare stării de lichiditate din momentul angajării tranzacţiilor pentru creanţele imobilizate.

Evidența operativă a imobilizărilor necorporale şi financiare se conduce pe fiecare fel de imobilizare, iar a celor corporale se organizează şi conduce la locurile de folosinţă a acestora, cu ajutorul formularului *„Listă de inventariere şi evidenţă a imobilizărilor corporale”*. Documentul se întocmeşte de către departamentul contabilitate pe baza datelor din evidența analitică, după care se predă responsabililor de la locurile de folosinţă pentru a opera mişcarea imobilizărilor corporale pe tot parcursul anului. Pentru mişcarea imobilizărilor corporale în interiorul entităţii se întocmeşte documentul *„Bon de mişcare”*.

Contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale se organizează şi conduce pe fiecare obiect de evidenţă. Contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale poate fi realizată practic după una din următoarele două posibilităţi:

- cu ajutorul documentelor: *„Registrul numerelor de inventar”* şi *„Fişa imobilizărilor corporale”*.
- cu ajutorul *„Registrului pentru contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale”*, folosit de obicei de entităţile mici şi mijlocii.

Caracterizarea conturilor de gestionare a imobilizărilor:

- Înregistrând valori economice componente ale activului, conturile din această grupă au o *funcţie contabilă de activ*.
- În debitul acestor conturi se înregistrează:
  - cheltuielile "activate" în cazul imobilizărilor necorporale;
  - intrările de bunuri mobile prin achiziţie, construcţie sau producţie proprie şi aport în natură în cazul imobilizărilor corporale;
  - valoarea titlurilor financiare achiziţionate sau investite în capitalul altor firme;
  - depozitele de disponibil pe termen lung şi cauţiunile vărsate, respectiv creanţele imobilizate, în cazul imobilizărilor financiare.
- În creditul conturilor se reflectă:
  - ieşirile de imobilizări necorporale integral amortizate;
  - ieşirile de imobilizări prin scoatere din funcţiune (lichidare sau casare);
  - ieşirile de imobilizări cedate sau vândute.
- Soldul debitor evidenţiază valoarea contabilă de intrare a activelor imobilizate aflate în inventarul unităţii patrimoniale

Operațiunile economice care se produc într-o unitate patrimonială în legătură cu imobilizările sunt de patru tipuri:

1. *operațiuni de intrare în entitate a imobilizărilor*. Intrarea în patrimoniu a imobilizărilor se poate face în următoarele variante:
   a) prin cumpărare de la furnizori;
   b) prin aport în natură de la asociați sau acționari;
   c) prin producție proprie;
   d) primite cu titlu gratuit (donații, sponsorizări).
2. *operațiuni de mişcare internă* prin trecerea imobilizărilor dintr-o gestiune în alta a aceleiaşi unități patrimoniale pe baza documentelor de transfer;
3. *operațiuni privind deprecierea imobilizărilor*, adică pierderea în timp a valorii de utilitate.
4. *operațiuni de ieşire din gestiune* prin scoaterea din funcțiune vânzare sau donație.

B. ***Conturile de gestionare a activelor circulante*** cuprind următoarele categorii de conturi:

- conturi de gestionare a activelor circulante materiale: 301 "Materii prime", 302 "Materiale consumabile", 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar", 331 "Produse în curs de execuție", 332 "Lucrări şi servicii în curs de execuție", 341 "Semifabricate", 345 "Produse finite", 346 "Produse reziduale", 351 "Materii şi materiale aflate la terți", 354 "Produse aflate la terți", 356 "Animale aflate la terți", 357 "Mărfuri aflate la terți", 358 "Ambalaje aflate la terți", 361 "Animale şi păsări", 371 "Mărfuri", 381 "Ambalaje";
- conturi de gestionare a activelor circulante în decontare (a creanțelor): 409 "Furnizori - debitori", 4111 "Clienți", 4118 "Clienți incerți sau în litigiu", 413 "Efecte de primit de la clienți", 418 "Clienți - facturi de întocmit", 425 "Avansuri acordate personalului", 4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul", 4382 "Alte creanțe sociale", 4424 "TVA de recuperat", 4426 "TVA deductibilă", 4428 "TVA neexigibilă" (de natura TVA deductibilă), 445 "Subvenții", 4482 "Alte creanțe privind bugetul statului", 4511 "Decontări între entitățile afiliate" (creanțe), 4518 "Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate" (dobânzi cuvenite), 4531 "Decontări privind interesele de participare" (creanțe), 4538 "Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare" (dobânzi cuvenite), 456 "Decontări cu acționarii (asociații) privind capitalul" (creanțe), 4582 "Decontări din operații în participație - activ", 461 "Debitori diverşi", 473 "Decontări din operații în curs de clarificare" (creanțe), 481 "Decontări între unitate şi subunități" (creanțe), 482 "Decontări între subunități" (creanțe), 5088 "Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament", 5187 "Dobânzi de încasat";
- conturi de gestionare a activelor circulante de trezorerie: 501 "Acțiuni deținute la entitățile afiliate", 505 "Obligațiuni emise şi răscumpărate", 506 "Obligațiuni", 5081 "Alte titluri de plasament", 5112 "Cecuri de încasat", 5113 "Efecte de încasat", 5114 "Efecte remise spre

scontare", 5121 "Conturi la bănci în lei" (disponibil), 5124 "Conturi la bănci în valută" /disponibil), 5125 "Sume în curs de decontare" (disponibil), 5311 "Casa în lei", 5314 "Casa în valută", 5321 "Timbre fiscale şi poştale", 5322 "Bilete de tratament şi odihnă", 5323 "Tichete şi bilete de călătorie", 5328 "Alte valori", 5411 "Acreditive în lei", 5412 "Acreditive în valută", 542 "Avansuri de trezorerie", 581 "Viramente interne" .

Conturile de gestionare a activelor circulante materiale ţin evidenţa bunurilor şi serviciilor destinate a fi vândute în starea iniţială de la cumpărare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie sau consumate la prima lor utilizare. Sunt conturi de bilanţ, precum şi de inventar, ele furnizează informaţia de reflectare şi control gestionar privind situaţia şi mişcarea *stocurilor şi producţiei în curs de execuţie*. Soldul lor debitor este preluat în activul bilanţier.

Organizarea contabilităţii şi gestiunii stocurilor ar trebui să se bazeze tot mai mult pe cunoaşterea efectivă a mijloacelor şi resurselor, pe urmărirea operativă a mişcărilor de valori, pe cercetarea atentă a elementelor de structură de şi de dinamică, dar mai ales pe descifrarea tendinţelor de evoluţie viitoare a fenomenelor ce se produc în firmă şi în mediul extern acesteia.[26] "*Clasificarea contabilă* a stocurilor se face în funcţie de două criterii: natura fizică a bunului sau a serviciului utilizat pentru consumurile intermediare şi ordinea cronologică, adică succesiunea derulării lor, în cadrul ciclului de exploatare".[27]

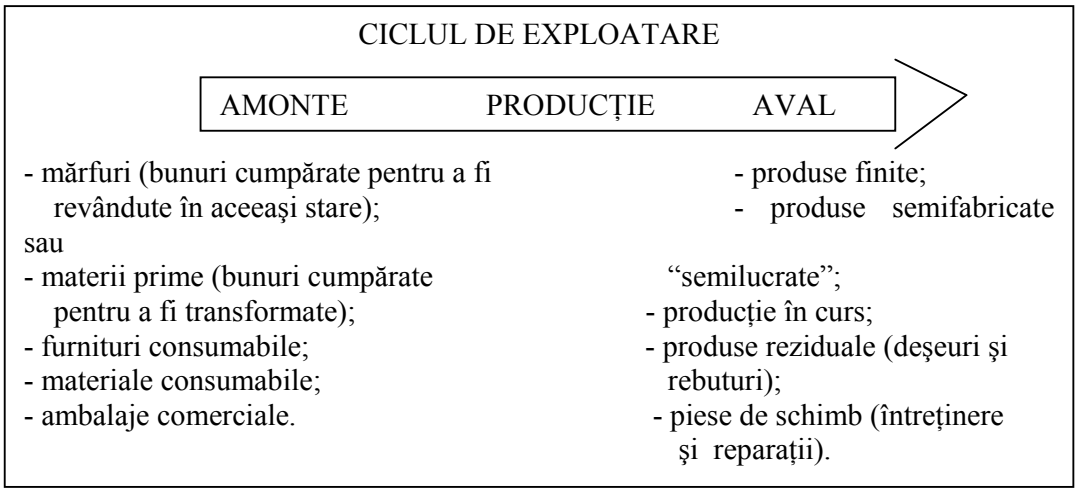

CICLUL DE EXPLOATARE
AMONTE
PRODUCŢIE
AVAL
- mărfuri (bunuri cumpărate pentru a fi revândute în aceeaşi stare);
sau
- materii prime (bunuri cumpărate pentru a fi transformate);
- furnituri consumabile;
- materiale consumabile;
- ambalaje comerciale.
- produse finite;
- produse semifabricate "semilucrate";
- producţie în curs;
- produse reziduale (deşeuri şi rebuturi);
- piese de schimb (întreţinere şi reparaţii).

Fig. nr.3. Clasificarea elementelor de stoc în funcţie de poziţia lor în ciclul de exploatare

Evaluarea stocurilor implică recunoaşterea stocurilor în contabilitate la costul de achiziţie sau la costul de fabricaţie.

La intrarea în entitate stocurile achiziţionate cu titlu oneros sunt evaluate la cost de achiziţie, iar stocurile fabricate în unitatea patrimonială sunt evaluate la cost de producţie. Prin

[26] Mihaela Tulvinschi - ***„Stocks volume optimization and their management in case of risk"***, Scientific Annals of the „Alexandru Ioan Cuza" of Iaşi – Economic Sciences Series, ISSN 0379 – 7864, 2008, http://anale.feaa.uaic.ro/anale/ro/Arhiva2008

[27] Bernard Esnault, Christian Hoarau - ***Comptabilité financière***, Presses Universitaires de France, Paris, 1994, p. 288

convenție prețul este expresia monetară a valorii unei tranzacții, iar costul o sumă de cheltuieli identificabile, calculate sau repartizate în raport cu un criteriu precizat.

Cu ocazia inventarierii, stocurile se evaluează la valoarea de piață. În bilanț stocurile sunt evaluate la minimum dintre cost şi valoarea de piață.

La data ieşirii din patrimoniu, prin vânzare sau consum, stocurile pot fi evaluate folosind una din următoarele metode: costul mediu ponderat (CMP), primul intrat - primul ieşit (FIFO).

Documente justificative utilizate în contabilitatea stocurilor

În vederea aprovizionării, unitățile patrimoniale încheie „contracte economice" cu furnizorii şi trimit către aceştia „comenzi". Pentru a urmări derularea contractelor de aprovizionare se organizează evidența operativă pe baza "Registrului de comenzi" şi "Fişei de urmărire a executării comenzilor". În momentul primirii bunurilor comandate, unitatea cumpărătoare va primi de la furnizor "Avizul de însoțire" şi "Factura". În urma recepției, lipsurile constatate vor fi menționate în "Procesul verbal de constatare", "Buletinul de analiză" şi "Nota de recepție şi constatare de diferențe". Primirea "Avizului de însoțire a mărfii" şi a "Facturii", sosirea transportului şi plata "Facturii" se consemnează în ordine cronologică în "Registrul de comenzi" şi "Fişa de urmărire a executării comenzilor".

Pentru materialele sosite înaintea facturii şi pentru cele care au fost achitate şi lăsate un timp în custodia furnizorului se întocmeşte "Nota de intrare-recepție".

Pentru predarea la magazie a produselor şi materialelor obținute din producție proprie, pentru tranzitarea materialelor între locurile de depozitare din aceeaşi unitate, precum şi pentru restituirea celor neutilizate la sfârşitul perioadei se foloseşte "Bonul de predare - transfer - restituire".

Documentele utilizate pentru eliberarea materialelor din stoc sunt "Bonul de consum" şi "Fişa limită de consum". Livrarea produselor finite şi a mărfurilor se face pe baza "Facturii", iar valorile materiale sunt trimise spre prelucrare la terți, pe baza "Dispoziției de livrare" şi a "Avizelor de însoțire a mărfii". Pentru a se realiza evidența operativă la locul de depozitare a fiecărui sortiment de stoc se întocmeşte "Fişa de magazie".

În continuare vor fi prezentați în detaliu cei mai reprezentativi purtători de informații privind stocurile:

"*Avizul de însoțire*" se emite, pe măsura livrării, de către compartimentul vânzări şi serveşte ca document pentru eliberarea şi scăderea din gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale destinate vânzării. Este un document care însoțeşte bunurile pe timpul transportului de la furnizor la cumpărător, la acesta din urmă fiind utilizat ca un document de primire a bunurilor în gestiune. Exemplarul 1 este preluat de delegatul unității care efectuează transportul sau al clientului, iar exemplarul 2 ajunge de la compartimentul vânzări la compartimentul financiar-contabil pentru a fi ataşat la factură şi înregistrat. În gestiunea

cumpărătorului, exemplarul 1 stă la baza operațiunii de recepție, după care este trimis compartimentului aprovizionare pentru înregistrarea cantităților intrate în registrul de evidență al aprovizionărilor. Ulterior, exemplarul 1 al avizului de însoțire ataşat la factură se predă compartimentului financiar-contabil pentru înregistrare.

Entitățile economice care întocmesc "Factura fiscală", în momentul livrării bunurilor, nu vor mai emite avizul de însoțire decât pentru bunurile trimise la terți, în custodie sau spre prelucrare.

"*Factura*" este documentul care stă la baza vânzărilor şi cumpărărilor de materiale, produse şi mărfuri. Factura este un document justificativ care:

- însoțeşte marfa în timpul transportului;
- serveşte la recepționarea mărfurilor la cumpărător, fiind înregistrată în gestiunea acestuia la magazie şi în contabilitatea sintetică şi analitică;
- serveşte la descărcarea gestiunii la magazia vânzătorului şi în contabilitatea sintetică şi analitică a acestuia; concomitent vânzătorul întocmeşte instrumentele de decontare pentru mărfurile livrate.

Factura se întocmeşte în trei exemplare din care exemplarul 3 se arhivează la compartimentul financiar-contabil. Dacă din diferite motive factura nu se poate întocmi în momentul livrării, atunci pe formularul de factură se înscriu numărul şi data avizului de însoțire a mărfii.

În ceea ce priveşte circulația documentului la furnizor, toate cele trei exemplare trebuie să ajungă la compartimentul care efectuează operațiunea de control financiar preventiv şi la persoanele autorizate să dispună încasări în contul de la bancă al unității. Exemplarul 2, la care se anexează dispoziția de livrare, se predă la compartimentul vânzări pentru înregistrarea în evidențele operative, iar exemplarul 3 la compartimentul financiar-contabil pentru înregistrarea în contabilitate şi arhivare.

La cumpărător ajunge exemplarul 1 pe baza căruia se confirmă achiziția la compartimentul aprovizionare. Acest exemplar din factură se transmite împreună cu "Avizul de însoțire" şi cu "Nota de recepție şi constatare de diferențe" la compartimentul care efectuează controlul financiar preventiv, pentru acordarea vizei şi ulterior la compartimentul financiar-contabil pentru acceptarea plății şi pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică şi analitică.

Principalele elemente ale unei facturi sunt: denumirea sortimentelor de produse sau mărfuri care se vând, cantitatea vândută pentru fiecare sortiment, prețul unitar al produselor sau mărfurilor vândute, prețul ambalajelor, prețul transportului, taxa pe valoare adăugată şi, dacă este cazul, reducerile de preț. Ambalajele pot fi facturate separat de marfă sau pot fi incluse în prețul mărfurilor. De regulă, sunt facturate separat şi se plătesc odată cu plata contravalorii mărfurilor.

Operația de luare în primire a valorilor materiale aprovizionate se numeşte *recepție*. La sosirea materialelor de la furnizor se execută recepția cantitativă şi recepția calitativă [28].

Operația de recepție începe cu verificarea stării ambalajelor de către delegatul serviciului aprovizionare al cumpărătorului. În cazul în care se constată ambalaje deteriorate se procedează la desfacerea coletului şi inventarierea conținutului. Pentru lipsurile constatate se întocmeşte un proces verbal de constatare care se semnează de către delegatul organizației de transport şi de cel al întreprinderii destinatare.

Dacă la recepția valorilor materiale se constată deteriorarea sau lipsa coletelor, nepotriviri calitative față de datele indicate în documentele însoțitoare, se *întocmeşte "Nota de recepție şi constatare de diferențe*". Ea este utilizată ca document pentru recepția bunurilor aprovizionate; document justificativ pentru încărcarea gestiunii; act de probă în litigii cauzate de diferențele constatate la recepție; document justificativ de înregistrare în evidența magaziilor şi în contabilitate. "Nota de recepție şi constatare de diferențe" se întocmeşte într-un singur exemplar în cazul utilizării ca document de consemnare a diferențelor constatate la recepție, în două exemplare atunci când se foloseşte pentru recepția materialelor primite spre prelucrare sau păstrare şi în trei exemplare dacă este utilizată ca document de consemnare a diferențelor constatate la recepție. În acest ultim caz, în nota de recepție şi constatare de diferențe se înscriu toate valorile materiale cuprinse în avizul de expediere.

Nota de recepție şi constatare de diferențe circulă la magazie, pentru încărcarea gestiunii; la compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităților aprovizionate şi certificarea efectuării plății de către furnizor; la compartimentul financiar - contabil, pentru întocmirea formelor privind lichidarea diferențelor constatate şi pentru înregistrarea în contabilitate.

Dacă la recepție se constată diferențe, exemplarul 2 al notei de recepție şi constatare de diferențe trebuie să ajungă la unitatea furnizoare şi exemplarul 3 la unitatea care a efectuat transportul valorilor materiale.

În situația întocmirii notei de recepție pentru valorile materiale primite spre prelucrare sau păstrare, exemplarul 1 al documentului se trimite la unitatea producătoare, iar exemplarul 2 la compartimentul financiar contabil unde se şi arhivează.

Un alt document justificativ utilizat pentru evidența stocurilor este *"Bonul de predare - transfer - restituire*". Acesta este folosit ca un bon de predare a produselor finite, semifabricatelor şi materialelor refolosite la depozit, ca bon de transfer şi ca bon de restituire.

În cazul utilizării ca *bon de predare* a produselor finite, semifabricatelor şi materialelor refolosibile, la magazie mai îndeplineşte şi următoarele funcții: document justificativ pentru încărcarea gestiunii; document justificativ şi de înregistrare în evidența magaziei şi în

[28] Victor Munteanu (coordonator) - ***Contabilitatea financiară a întreprinderilor***, Ed. Lumina Lex, Bucureşti, 2003, p. 37

contabilitate; sursă de date pentru urmărirea realizării producției şi pentru raportare; precum şi sursă de date pentru calculul şi plata salariilor. Bonul de predare se întocmeşte în două exemplare. Ambele exemplare ale bonului de predare a produselor finite şi semifabricatelor trebuie să ajungă la compartimentul CTC pentru a primi viza de control tehnic de calitate. De asemenea, cele două exemplare ale documentului trebuie să conțină semnăturile persoanelor care răspund de predarea de către secție şi primirea de către magazie a produselor finite, semifabricatelor şi materialelor refolosibile. În final, exemplarul 1 al bonului de predare ajunge la compartimentul financiar-contabil pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică şi analitică, iar exemplarul 2 la compartimentul care urmăreşte realizarea producției. Cele două exemplare ale documentului se arhivează la compartimentele menționate.

Bonul de transfer serveşte ca: dispoziție de transfer a valorilor materiale de la o gestiune la alta a aceleiaşi unități; document justificativ pentru scăderea din gestiunea predătorului şi încărcarea gestiunii primitorului; document de însoțire, pe timpul transportului, a valorilor materiale transferate; document justificativ de înregistrare în evidența magaziei şi în contabilitate.

Dacă bonul de transfer se întocmeşte în două exemplare, acestea se înmânează de gestionarul unității predătoare persoanei delegate cu primirea valorilor materiale. Ulterior, unul din cele două exemplare se restituie unității predătoare după ce este semnat de persoanele responsabile pentru primirea în gestiune a valorilor materiale şi pentru înregistrarea transferului în contabilitate.

Dacă bonul de transfer se întocmeşte în trei exemplare, el circulă astfel: exemplarul 1 rămâne la unitatea predătoare, iar exemplarele 2 şi 3 însoțesc valorile transferate pe timpul transportului. După semnarea exemplarelor 2 şi 3 de către gestionarul care primeşte valorile materiale, ambele exemplare se predau la contabilitatea unității primitoare care remite exemplarul 3 unității predătoare, în scopul confirmării primirii şi înregistrării valorilor respective.

Bonul de restituire este utilizat ca: dispoziție de restituire la magazie a valorilor materiale nefolosite de secțiile de fabricație; document justificativ de încărcare la primitor; document justificativ de înregistrare în evidența magaziei şi în contabilitate.

Bonul de restituire se întocmeşte în două exemplare semnate de delegatul secției care face restituirea şi de gestionarul magaziei car primeşte valorile materiale restituite. Ambele exemplare sunt predate la compartimentul financiar-contabil pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică şi analitică. Exemplul 1 este utilizat pentru evidența materialelor, iar exemplarul 2 pentru evidența costurilor. Cele două exemplare se arhivează la compartimentul financiar - contabil.

"*Bonul de consum*" (individual sau colectiv) este utilizat ca document de eliberare din magazie pentru consum a unui material, respectiv a mai multor materiale; document justificativ de scădere din gestiunea magaziei; document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Bonul de consum se întocmeşte în două exemplare, pe formulare separate pentru materialele din cadrul aceluiaşi cont de materiale, loc de depozitare şi de consum. Unitățile patrimoniale utilizează exemplarul 1 pentru scăderea din gestiune a stocurilor date în consum, iar exemplarul 2 pentru calculația costurilor.

"*Fişa limită de consum*" (individuală sau colectivă) este folosită pentru stabilirea cantităților limită dintr-un material sau mai multe materiale necesare executării unui produs sau unei comenzi. Acest document justificativ este utilizat pentru înregistrarea în evidența magaziei şi în contabilitate a scăderii din gestiune. Fişa limită de consum se întocmeşte în două exemplare la începutul lunii sau lansării în fabricație a produsului. Dacă, ulterior, intervin modificări ale cantităților de materiale necesare producției se emite o nouă fişă limită pe baza aprobării primite de la persoanele autorizate să dispună înlocuirea, suplimentarea sau diminuarea cantităților de materiale.

Exemplarul 1 al fişei limită de consum circulă la magazia de materiale pentru înscrierea cantităților eliberate şi la compartimentul financiar-contabil pentru înregistrarea scăderii din gestiune a materialelor.

Exemplarul 2 al fişei limită de consum circulă la secțiile de fabricație în calitate de cerere de materiale şi situație a eliberărilor de materiale în cadrul cantității limită. La contabilitate, exemplarul 2 al fişei serveşte la calculația costurilor.

Documentele justificative privind mişcarea valorilor materiale se predau la compartimentul contabilitate pe baza "Borderoului de predare a documentelor" întocmit în două exemplare, separat pentru intrări şi ieşiri. El se semnează de gestionar pentru predarea documentelor justificative şi de persoana din compartimentul financiar-contabil desemnată pentru primirea documentelor.

Documentul cu ajutorul căruia se ține evidența operativă a stocurilor la locul de depozitare este "*Fişa de magazie*". Ea este un document folosit în contabilitatea analitică şi în evidența operativă, constituind o sursă de informare pentru controlul gestionar al stocurilor şi pentru determinarea stocurilor fără mişcare sau cu mişcare lentă. Această fişă se întocmeşte într-un singur exemplar, separat pentru fiecare fel de material. Se completează de compartimentul financiar-contabil cu datele din antet, iar gestionarul completează intrările, ieşirile şi stocul pe baza documentelor justificative de intrări şi ieşiri. Pentru o ținere corectă a evidenței stocurilor la magazie, compartimentul financiar-contabil verifică lunar modul de înregistrare în fişele de magazie.

Fişele de magazie se ţin la fiecare loc de depozitare a valorilor materiale, pe feluri de materiale ordonate pe conturi, grupe sau în ordine alfabetică. Pentru valorile materiale primite spre prelucrare, de la terţi sau în custodie, se întocmesc fişe distincte.

În legătură cu operaţiile de intrare şi ieşire a bunurilor în şi din entităţile patrimoniale legislaţia prevede următoarele obligaţii pentru agenţii economici:

- bunurile materiale intrate în patrimoniu se consemnează în documente adecvate şi se operează în evidenţa locurilor de depozitare;

- bunurile primite spre prelucrare, în custodie sau în consignaţie se recepţionează şi se înregistrează distinct ca intrări în gestiune;

- bunurile materiale în curs de aprovizionare sau sosite dar nerecepţionate, se înregistrează distinct în contabilitate ca intrări în patrimoniu;

- bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune, pe baza recepţiei şi a documentelor de însoţire;

- bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieşiri din gestiune, pe baza documentelor care confirmă ieşirea lor.

Conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie au funcţia contabilă de activ. *Se debitează* cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea unităţii patrimoniale prin achiziţionare de la furnizori, aduse ca raport în natură de către asociaţi sau acţionari, realizate din producţie proprie şi din alte surse. *Se creditează* cu valoarea stocurilor ieşite din gestiunea unităţii patrimoniale prin consum, vânzare şi alte destinaţii. *Soldul conturilor este debitor* şi reprezintă valoarea contabilă de intrare a bunurilor şi serviciilor existente în stoc la sfârşitul exerciţiului financiar.

Contabilitatea analitică a stocurilor se organizează pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz.

Contabilitatea stocurilor se organizează utilizând două metode şi anume:

- metoda inventarului permanent;
- metoda inventarului intermitent.

Utilizarea **inventarului permanent** „impune înregistrarea continuă a intrărilor şi a ieşirilor din fiecare categorie de bunuri stocabile. Un inventar fizic al stocurilor este de obicei realizat cel puţin o dată pe an”.[29]Aplicarea inventarului permanent face posibilă cunoaşterea în orice moment a stocurilor atât cantitativ cât şi valoric. La sfârşitul perioadei de gestiune valoarea stocurilor se stabileşte pe baza relaţiei:

$S_f = S_i + I – E$, unde

S_f = valoarea stocurilor finale stabilite prin inventariere;

S_i = valoarea stocurilor iniţiale;

I = valoarea intrărilor; E = valoarea ieşirilor

[29] Bernard Esnault, Christian Hoarau – ***Comptabilité financière***, Presses Universitaires de France, Paris, 1994, p.288

Stocurile faptice stabilite prin inventariere sunt comparate cu soldurile conturilor de stocuri, determinate la sfârşitul exerciţiului financiar. Dacă în urma acestei comparaţii rezultă diferenţe, acestea se vor regulariza, stocurile fiind aduse la nivelul lor real. Metoda inventarului permanent se aplică în general de către unităţile patrimoniale mari deoarece această metodă implică costuri ridicate. Pentru asigurarea integrităţii stocurilor, unităţile care practică inventarul permanent trebuie să-şi organizeze o contabilitate analitică a tuturor sortimentelor de bunuri materiale.

Mecanismul de funcţionare a conturilor de stocuri aprovizionate, în cazul inventarului permanent, este reprezentat în figura nr.4.

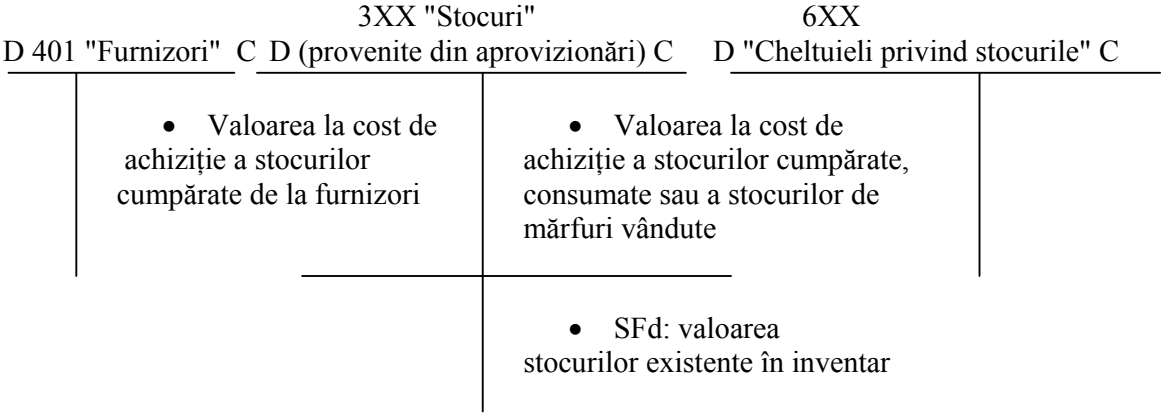
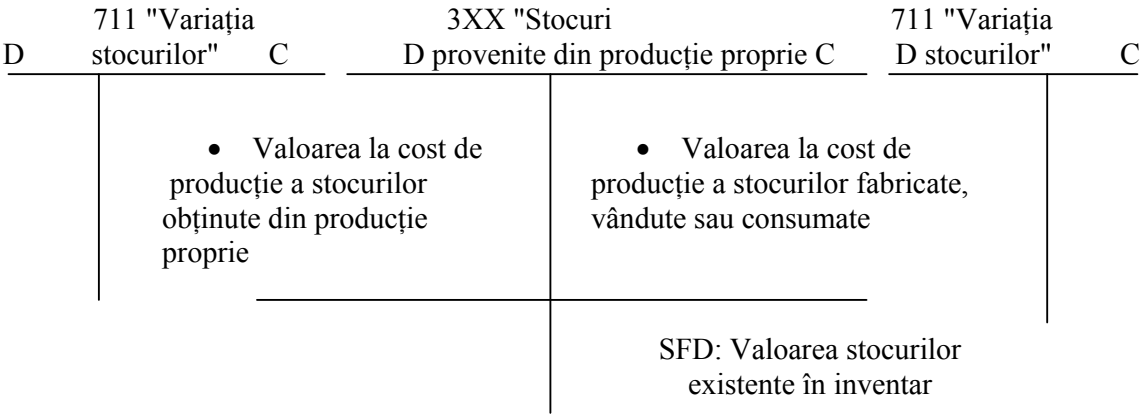

3XX "Stocuri"
D 401 "Furnizori" C
D (provenite din aprovizionări) C
6XX
D "Cheltuieli privind stocurile" C
Valoarea la cost de achiziţie a stocurilor cumpărate de la furnizori
Valoarea la cost de achiziţie a stocurilor cumpărate, consumate sau a stocurilor de mărfuri vândute
SFd: valoarea stocurilor existente în inventar

Figura nr.4. Inventarul permanent al stocurilor aprovizionate

Mecanismul de funcţionare a conturilor de stocuri provenite din producţie proprie, în cazul inventarului permanent, este redat în figura nr.5


D
711 "Variaţia stocurilor" C
3XX "Stocuri
D provenite din producţie proprie C
711 "Variaţia
D stocurilor" C
Valoarea la cost de producţie a stocurilor obţinute din producţie proprie
Valoarea la cost de producţie a stocurilor fabricate, vândute sau consumate
SFD: Valoarea stocurilor existente în inventar

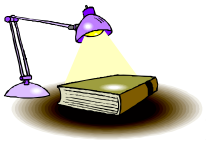


Fig. nr.5 Inventarul permanent al stocurilor obţinute din producţie proprie

Inventarul intermitent constă „în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii fizice a bunurilor rămase în stoc la sfârşitul perioadei. Inventarul intermitent este utilizat în întreprinderile mici deoarece este o metodă simplă care necesită operaţiunile de inventariere şi evaluare numai la sfârşitul fiecărei perioade de gestiune”[30].

[30] Bernard Esnault, Christian Hoarau – ***Comptabilité financère***, Presses Universitaires de France, Paris, 1994, p.288

Unităţile care ţin contabilitatea stocurilor prin inventar intermitent se aprovizionează cu elemente de stocuri pe măsura necesităţilor de consum sau de vânzare. Stocurile cumpărate se înregistrează direct pe cheltuieli, spre deosebire de metoda inventarului permanent care presupune înregistrarea stocurilor achiziţionate, mai întâi, în conturile din clasa 3 şi apoi, la darea în consum sunt trecute pe cheltuieli.

În situaţia inventarului intermitent, la sfârşitul perioadei de gestiune, se pune întrebarea dacă toate stocurile de materiale achiziţionate au fost consumate sau cele de mărfuri au fost vândute. Pentru a găsi răspunsul la această întrebare se recurge la inventarierea stocurilor rămase neconsumate sau nevândute.

În contabilitate, stocurile constatate la inventariere sunt consemnate ca atare în conturile corespunzătoare din clasa 3, iar cheltuielile de exploatare sunt diminuate cu o valoare echivalentă. Astfel se asigură imaginea fidelă a patrimoniului şi a rezultatelor. La începutul perioadei următoare stocurile se retransferă în cheltuieli. În consecinţă, nu se pune problema determinării ieşirilor din stoc deoarece conturile de stocuri se folosesc numai la sfârşitul unei perioade şi începutul celei următoare. "Prin simpla înregistrare pe cheltuieli a tuturor cumpărărilor şi apoi diminuarea acestora cu stocurile inventariate la sfârşit, se ajunge la o situaţie contabilă firească, în care cheltuielile de exploatare rămân încărcate numai cu consumurile sau vânzările efective din cursul perioadei".[31] Evaluarea stocurilor la finele perioadei, se face la preţul de înregistrare al ultimei intrări. Cheltuielile se diminuează cu aceeaşi valoare, iar costurile rămân încărcate cu diferenţa, ceea ce nu coincide întru totul cu starea efectivă a operaţiunilor anterioare.

Spre deosebire de inventarul permanent, în cazul inventarului intermitent, organizarea şi conducerea contabilităţii interne a stocurilor este mai puţin complexă. În acest sens este eliminată întocmirea documentelor de evidenţă a ieşirilor de stocuri.Mecanismul de funcţionare a conturi lor de stocuri aprovizionate, în cazul inventarului permanent, este prezentat în figura nr.6.

D	3XX "Stocuri" (aprovizionate"	C	D	6XX "Cheltuieli privind stocurile"	C	D	3XX "Stocuri" (aprovizionate)	C
	• Valoarea stocului iniţial preluat în exploatare la începutul perioadei de gestiune			• Valoarea stocului final determinat în urma inventarierii la sfârşitul perioadei de gestiune				

Figura nr.6 Inventarul intermitent al stocurilor provenite din aprovizionări

Mecanismul de funcţionare a conturilor de stocuri din producţie, în cazul inventarului intermitent, este redat în figura nr.13

[31] Ion Florea, Radu Florea – ***Controlul economico-financiar***, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2000, p.191

D	3XX „Stocuri” (din producție proprie)	C	D	711 „Variația stocurilor”	C	D	3XX”Stocuri” (din producție proprie)	C
	• Valoarea la cost de producție a stocului inițial la începutul perioadei de gestiune			• Valoarea la cost de producție a stocului final determinat prin inventariere la sfârşitul perioadei de gestiune				

Figura nr.13 Inventarul întocmit pentru stocurile provenite din producție proprie

Conturile de gestionare a activelor circulante în decontare evidențiază relațiile de decontare cu clienții şi alte terțe persoane privind creanțele entității patrimoniale pe termen scurt. Similar cu celelalte conturi de gestionare a activelor, aceste conturi furnizează informația de reflectare şi control privind mărimea elementelor patrimoniale delimitate sub forma creanțelor.

Creanțele pe termen scurt reprezintă active ale întreprinderii rezultate în urma tranzacțiilor efectuate cu persoane juridice sau fizice, tranzacții în urma cărora întreprinderea a livrat un bun, a prestat un serviciu sau a executat o lucrare şi pentru care trebuie să primească un echivalent valoric sau o contraprestație, într-o perioadă de timp de până la un an.

Prețul de evaluare şi înregistrare a creanțelor este denumit *valoare nominală* şi este egal cu suma de lichidități de încasat pentru valoarea de întrebuințare a valorii economice avansate.

Conturile de creanțe au funcție contabilă de activ. În *debitul* lor se înregistrează formarea creanțelor față de terți privind bunurile vândute, efectele comerciale primite, avansurile şi aconturile acordate, precum şi cele față de acționari sau asociați, rezultate din operațiuni privind capitalul subscris şi nevărsat. *Se creditează* la decontarea creanțelor prin încasare sau anulare. *Soldul* conturilor este *debitor* şi reprezintă creanțele entității patrimoniale asupra terților persoane.

Înregistrarea în conturile de creanțe se face pe baza următoarelor documente:

- aviz de expediție (pentru livrările efectuate fără factură);
- factura (pentru bunurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate).

Prin structura sa, sistemul de conturi privind activele circulante în decontare se diferențiază pe categorii de creanțe, iar în cadrul fiecărei categorii se deschid conturi analitice pentru fiecare persoană fizică sau juridică.

Creanțele pe termen scurt pot fi împărțite în următoarele categorii: creanțe comerciale, creanțe salariale, creanțe sociale, creanțe fiscale, creanțe față de acționari sau asociați, creanțe în cadrul grupului, creanțe între unități şi subunități, creanțe între subunități şi creanțe diverse.

Creanțele comerciale reflectă drepturile întreprinderii față de alte persoane fizice sau juridice, determinate de vânzări de bunuri, executări de lucrări şi prestări de servicii, pentru care

aceasta urmează să primească un echivalent valoric sau o contraprestație. Din categoria creanțelor comerciale fac parte:

- creanțele rezultate din vânzarea de bunuri, prestarea de lucrări sau servicii ce fac obiectul de activitate al întreprinderii;
- creanțele pentru efectele comerciale acceptate de la clienți;
- creanțele legate de lipsurile de bunuri de natura stocurilor sau de altă natură descoperite la efectuarea recepției acestora şi care se impută.

Aceste creanțe sunt evidențiate în contabilitate cu ajutorul conturilor, din grupa 41 „clienți şi conturi asimilate" (cu excepția contului 419 „clienți – creditori") şi a contului 409 „furnizori – debitori".

În majoritatea entităților patrimoniale, salariul se acordă în două tranşe chenzionale. Astfel, la chenzina I (care se acordă între 15 şi 30 ale lunii curente) se plăteşte salariaților o sumă fixă care reprezintă aproximativ 40 % din salariu. Această sumă reprezintă un avans acordat salariaților din datoria pe care urmează să o constituie întreprinderea la sfârşitul lunii. Din punct de vedere al întreprinderii, acest avans reprezintă o *creanță salarială*, ce se contabilizează în contul de activ 425 *„Avansuri acordate personalului"*. Aceasta se *debitează* cu:

- avansul acordat salariaților pe baza Listei de avans chenzinal (prin creditul conturilor 5121 „Conturi la bănci în lei" sau 581 „Viramente interne");
- avansurile neridicate (prin creditul contului 426 „Drepturi de personal neridicate").

În *creditul* contului se înregistrează sumele reținute pe statele de salarii sau de ajutoare materiale reprezentând avansuri acordate (în corespondență cu debitul conturilor 421 „Personal – salarii datorate" şi 423 „Personal – ajutoare materiale datorate"). *Soldul debitor* al contului reprezintă avansurile acordate.

Creanțele sociale se reflectă în contul de activ 4382. „Alte creanțe sociale". Acestea pot să apară atunci când s-a plătit la asigurările sociale o sumă mai mare decât contribuțiile datorate.

Creanțele fiscale reprezintă drepturi ale întreprinderii față de bugetul statului referitoare la decontări în sumă mai mare decât valoarea reală a datoriilor sau datorii pe care statul, conform legislației în vigoare, trebuie să le restituie întreprinderii. Sunt incluse în categoria creanțelor fiscale taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului; sume din alte impozite şi taxe vărsate către buget la un nivel mai ridicat decât cel real. Conturile în care se înregistrează creanțele fiscale sunt: 4424 „TVA de recuperat" şi 4482 „Alte creanțe privind bugetul statului". Creanțele față de bugetul statului rezultate din sume alocate de la buget sub formă de subvenții, dar neîncasate, se înregistrează în contul activ 445 „Subvenții".

La sfârşitul lunii, după reflectarea în contabilitate a tuturor tranzacțiilor, conturile „TVA colectată" (aferente vânzărilor) şi „TVA deductibilă" (aferentă achizițiilor) se închid. Dacă TVA

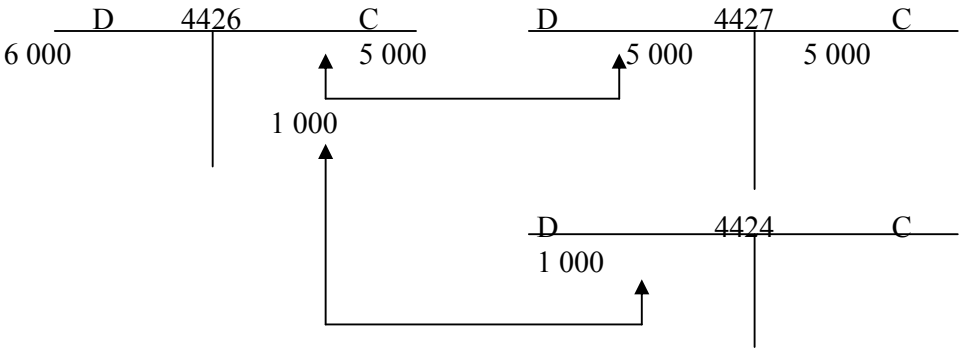
deductibilă este mai mare decât TVA colectată, formula contabilă de închidere a celor două conturi este :

%		4426 „TVA deductibilă”
4427 „TVA colectată”		
4424 „TVA de recuperat”		

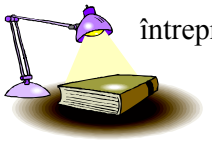
Astfel, *în debitul* contului *4424 „TVA de recuperat”* se înregistrează diferența dintre taxa deductibilă aferentă cumpărătorilor (mai mare) şi taxa colectată aferentă vânzătorilor (mai mică). Contul se *creditează* în momentul recuperării de la bugetul de stat a creanței fiscale. Soldul contului este *debitor* şi reflectă creanța fiscală față de bugetul statului.

Exemplu: În cazul în care TVA deductibilă este 6 000 lei şi TVA colectată este 5 000 lei, procedura de închidere este:

%	=	4426„TVA deductibilă”		6.000
4427 „TVA colectată”			5.000	
4424 „TVA de recuperat”			1.000	



Vânzarea activelor imobilizate este o tranzacție mai puțin frecventă, având ca obiect acele echipamente, mijloace de transport etc. care, din diverse motive, nu mai sunt folosite de către întreprindere. O asemenea tranzacție dă naştere unui venit clasificat în contul de profit şi pierdere, în categoria altor venituri din exploatare, iar creanța respectivă se înregistrează în contabilitate în contul *461 „Debitori diverşi”*. De asemenea, cu ajutorul acestui cont se evidențiază şi creanțele față de terțe persoane fizice sau juridice care au adus pagube întreprinderii.



Conturile de gestionare a activelor circulante de trezorerie evidențiază existența şi mişcarea investițiilor financiare pe termen scurt, disponibilităților în conturi de bănci şi în casă şi alte valori financiare. Tot în această categorie de conturi se înregistrează şi valorile de încasat (cecurile bancare, efectele comerciale remise băncii spre decontare etc.) depuse la bănci.

Documentele folosite în operațiile de încasări şi plăți prin casierie sunt:

- cecul în numerar folosit pentru ridicarea sumelor din bancă;
- chitanța utilizată la încasările în numerar;

- dispoziția de plată – încasare folosită pentru încasări şi plăți din casierie când nu există alte documente justificative (în raporturile cu salariații, acționarii). Dispoziția de încasare este obligatoriu însoțită de chitanța emisă de casier.

Evidența operativă a casieriei se ține de către casier în Registrul de casă.

Documentele folosite pentru operațiile prin bănci sunt:

- Ordinul de plată prin care entitatea patrimonială dispune băncii să plătească unui terț, din contul său, o sumă de bani imediat;
- Biletul la ordin este o cambie care cuprinde obligația de plată prin care entitatea patrimonială dă ordin băncii sale ca la un anumit termen ulterior, numit scadență, să plătească posesorului biletului la ordin o anumită sumă de bani;
- Cecul este ordinul de plată dat de entitatea patrimonială băncii sale pentru a elibera o sumă de bani persoanei înscrise în fila de CEC.

Tranzacțiile cu disponibilități băneşti efectuate prin conturile bancare sunt evidențiate în extrasul de cont. Sumele înscrise în aceste document emis de bancă sunt privite din două puncte de vedere: al întreprinderii ce are deschis contul la o bancă şi al băncii unde există un cont deschis de o întreprindere. Trebuie de remarcat faptul că cele două puncte de vedere sunt diametral opuse: ceea ce pentru întreprindere reprezintă o încasare (intrare), la nivelul băncii este perceput ca o plată (ieşire) şi viceversa.

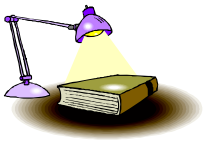
Titlurile de plasament se înregistrează la prețul de achiziție (prețul de cumpărare sau valoarea determinată potrivit contractelor), iar celelalte valori de trezorerie la valoarea lor nominală de lichiditate din momentul derulării tranzacțiilor. De asemenea, operațiile privind disponibilitățile în devize se înregistrează în contabilitate la cursul zilei sau la un curs fix. La finele perioadei de gestiune, toate disponibilitățile în devize se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată, iar diferențele de curs față de valoarea de intrare se înregistrează la venituri, dacă cursul a crescut, şi la cheltuieli, în situația inversă.

Conturile de gestionare a activelor circulante de trezorerie au funcție contabilă de activ. În debit înregistrează: intrările de acțiuni deținute la entitățile afiliate, obligațiuni, titluri de plasament sau alte valori financiare; depunerea la bancă a valorilor de încasat; dobânzile de încasat şi încasările de sume băneşti. În credit înregistrează: ieşirile de acțiuni deținute la entitățile afiliate, obligațiuni, titluri de plasament, valori financiare; decontarea valorilor şi dobânzilor de încasat şi plățile de sume băneşti. Soldul debitor evidențiază investițiile pe termen scurt, valorile de încasat şi dobânzile de încasat, alte valori financiare şi disponibilități băneşti aflate în inventarul unității patrimoniale.

O cercetare a instrumentelor financiare implică în primul rând clasificarea lor în active şi datorii financiare. Din punct de vedere contabil, IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare şi descriere" menționează ca fiind active financiare:

- elementele de trezorerie (cash);
- drepturile contractuale:
  - de a primi de la altă entitate economică disponibilităţi sau un alt activ financiar;
  - de a schimba instrumentele financiare cu o altă entitate economică, în condiţii potenţial favorabile ;
- instrumentele de capitaluri proprii ale unei alte entităţi economice;
- contractele care se decontează sau pot fi decontate prin instrumentele de capitaluri proprii ale entităţii economice şi care sunt:
  - nederivate, pentru că entitatea este sau poate fi obligată să primească un număr variabil de instrumente de capitaluri proprii;
  - derivate care sunt sau pot fi decontate altfel decât prin schimbarea de sume fixe în numerar, sau alte active financiare, pentru un număr fix de instrumente de capitaluri proprii ale întreprinderii. Din acest motiv, instrumentele de capital propriu ale entităţii nu le includ pe acelea care se decontează prin livrare fizică.

Datoriile financiare sunt considerate contrapartida activelor financiare. Ele sunt create de emitentul unui activ financiar şi constau în îndeplinirea obligaţiunilor aferente activului emis. Problemele legate de recunoaşterea şi evaluarea activelor şi datoriilor financiare sunt reglementate de IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare”.



7.4. Conturi de gestionare a capitalurilor proprii şi datoriilor

Conturile de gestionare a capitalurilor proprii şi datoriilor au rolul de a reflecta existenţa, constituirea şi utilizarea potrivit destinaţilor stabilite a valorilor care au intrat în perimetrul de studiu ca aport la constituirea capitalului, autofinanţare, creditare şi decontare. Prin intermediul acestor conturi se asigură cunoaşterea situaţiei financiare a entităţii economice şi se realizează controlul asupra respectării disciplinei de finanţare, creditare şi decontare. Fac parte din seria conturilor de pasiv şi funcţionează după regula potrivit căreia în credit se înscriu soldul iniţial şi sporurile, iar în debit reducerile şi soldul final.

A. Conturile de gestionare a capitalurilor proprii evidenţiază sursele proprii de finanţare permanentă, concretizate în principal prin: aportul proprietarilor (acţionari sau asociaţi) la capitalul societăţii cu ocazia constituirii întreprinderii, ca şi pe parcursul desfăşurării activităţii acesteia; rezultatul obţinut sub formă de profit din activitatea desfăşurată şi alte elemente de capitaluri proprii.

Principalele conturi de gestionare a capitalurilor proprii sunt: 1011 „Capital subscris nevărsat”, 1012 „Capital subscris vărsat”, 1015 „Patrimoniul regiei”, 1016 „Patrimoniul public”, 1041 „Prime de emisiune”, 1042 „Prime de fuziune”, 1043 „Prime de aport”, 1044 „Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni”, 1061 „Rezerve legale”,1063 „Rezerve statuare sau

contractuale", 1064"Rezerve de valoare justă", 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare", 1068 „Alte rezerve";

Categoria de capitaluri proprii reprezintă dreptul acționarilor (interes rezidual) în activele întreprinderii, după deducerea tuturor datoriilor acesteia. Capitalurile proprii se substructurează în:

- capitalul propriu nominalizat;
- capitaluri proprii nenominalizate

Capitalul propriu nenominalizat este reprezentat de capitalul social subscris şi vărsat care se înregistrează distinct în contabilitate pe baza actelor de constituire a persoanei juridice şi a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Capitalurile proprii nenominalizate se compun din: prime de capital, rezerve din revaluare, rezerve legale, rezerve statuare, alt rezerve, rezultatul reportat şi rezultatul exercițiului.

Din punct de vedere al funcției contabile conturile de capitaluri proprii sunt de pasiv. *Se creditează* la constituirea capitalurilor proprii prin aportul în natură sau în bani al proprietarilor ca investitori, prin capitalizarea propriilor rezultate, prin operațiile interne de transformare a unor structuri de capitaluri proprii în alte structuri şi prin transformarea obligațiilor în acțiuni. *Se debitează* cu micşorarea capitalurilor proprii, prin rambursarea capitalului social către asociați, prin acoperirea pierderilor din capitalurile proprii, şi prin operațiile interne de transformare a unor capitaluri proprii în alte structuri. *Soldul conturilor este creditor* şi evidențiază capitalurile proprii delimitate ca surse permanente sau cu durata mai mare de un an pentru finanțarea activelor.

Capitalul social este cea mai importantă componentă a capitalurilor proprii.

Capitalul propriu se formează inițial din aporturi la societate aduse de către asociați şi /sau acționari. Aportul reprezintă valoarea pe care aceştia se angajează să o aducă la societate şi este de două feluri: în bani şi în natură – sub forma diferitelor categorii de active imobilizate sau de active circulante.

Capitalul social este fracționat în părți egale, numite acțiuni în cazul societăților de capitaluri şi părți sociale în cazul societăților de persoane. Mărimea acțiunilor şi /sau părților sociale se stabileşte de la înființarea societăților prin statutul acestora şi poartă denumirea de valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale. Valoarea nominală reprezintă o fracțiune din capitalul unei societăți, stabilită în mărimi egale şi care serveşte la calcularea capitalului social.

Acțiunile, ca fracțiuni din capitalul unei societăți au şi un purtător material, prezentându-se ca nişte înscrisuri (acte de valoare).

Astfel, acțiunile sunt titluri (acte) de valoare care dau dreptul posesorilor acestora (persoane fizice sau juridice) de a participa la formarea capitalului unei societăți comerciale. Persoanele care se angajează să contribuie la constituirea capitalului unei societăți comerciale şi

să cumpere acțiunile acesteia se numesc acționari. Cumpărătorul acțiunilor unei societăți comerciale, respectiv posesorul acestora, devine coproprietar al întreprinderii respective, fapt pentru care acțiunile reprezintă pentru el titluri de proprietate.

Cele mai importante operațiuni referitoare la capitalul social sunt:

- formarea capitalului
- majorarea capitalului şi
- diminuarea capitalului.

Cu ocazia înființării unei societăți comerciale şi formării capitalului acesteia au loc o serie de operațiuni economico-financiare, cum sunt:

- efectuarea cheltuielilor de constituire;
- subscrierea capitalului;
- vărsarea capitalului.

Cheltuielile de constituire sunt efectuate de către inițiatorii societății comerciale, numiți fondatori. Ele constau din cheltuieli de înscriere a societății ca persoană juridică, cheltuieli cu editarea acțiunilor, cheltuieli de publicitate şi altele.

Subscrierea capitalului este operația prin care subscriptorul declară şi semnează pentru suma de bani şi valoarea bunurilor cu care se angajează să participe la constituirea unei societăți comerciale. O societate se poate constitui numai dacă întregul ei capital a fost subscris. Aportul în natură, constând din bunuri disponibile, trebuie depus integral la societate în momentul constituirii. În ceea ce priveşte aportul în bani, o parte din acesta se poate depune la data constituirii societății, iar cealaltă parte poate fi depusă ulterior, într-un interval de timp care să nu depăşească un an.

Vărsarea capitalului este operația de depunere la societate a aporturilor în bani şi în natură subscrise.

Pentru evidențierea acțiunilor subscrise şi a aportului în bani şi în natură precum şi a altor tranzacții în legătură cu formarea capitalului unei societăți comerciale, în contabilitate sunt folosite următoarele conturi: Decontări cu asociații privind capitalul (4561), Capital (101) şi Conturi de mijloace economice (exemplu: 212 „Construcții", 5311 „Casa în lei" etc.)

Contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" este un cont de bifuncțional.

În debitul contului 456 „Decontări cu acționarii /asociații privind capitalul" se înregistrează:

- capitalul subscris de acționari sau asociați, în natură şi /sau numerar, capitalul social majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acțiuni (101);
- valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii, aportului la capital şi /sau din conversia obligațiunilor în acțiuni (104);

- sumele achitate asociaților sau bunurilor retrase cu ocazia reducerii capitalului, în condițiile legii (512, 531, 205, 208, 211, 212, 213, 214, 231, 381);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente aportului în valută la sfârşitul exercițiului (765).

În creditul contului 456 „Decontări cu acționarii /asociații privind capitalul" se înregistrează:

- aportul în natură la capitalul social (205 la 267, 301 la 381);
- sumele depuse ca aport în numerar, titluri de plasament şi /sau imobilizări necorporale la constituirea capitalului social (512, 531, 503 la 508);
- împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertite în acțiuni (161);
- capitalul social retras de acționari sau asociați (101);
- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate cu ocazia vărsării capitalului sau la închiderea exercițiului (665).

Soldul contului reprezintă aportul la capital subscris şi nevărsat.

Contul 101 „Capital" este un cont de pasiv.

În creditul acestui cont se înregistrează:

- capitalul subscris de acționari sau asociați în natură şi /sau numerar, capitalul majorat prin subscripție sau emisiune de noi acțiuni, precum şi capitalul preluat în urma operațiilor de fuziune prin absorbție cu alte persoane juridice (456);
- rezervele destinate majorării capitalului (106)
- primele legate de capital, încorporate în acesta (104).

În debitul contului se înregistrează:

- capitalul retras de acționari sau asociați precum şi capitalul social lichidat cu ocazia fuziunii sau lichidării persoanelor juridice (456);
- pierderile realizate în exercițiile precedente, care reduc capitalul (117);
- reducerea capitalului ca urmare a anulării acțiunilor proprii răscumpărate (109)

Soldul contului reprezintă capitalul subscris, vărsat / nevărsat.

Deoarece există un decalaj de timp între momentul subscrierii şi cel al depunerii aporturilor la societate, contul sintetic de gradul I 101 „Capital" se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II, astfel: 1011 „Capital subscris nevărsat", 1012 „Capital subscris vărsat", 1015 „Patrimoniul regiei", 1016 „Patrimoniul propriei".

Prin exemplul ce urmează vor fi puse în evidență operațiunile aferente formării capitalului:

Se constituie S.C. „ALFA" S.A. cu un capital de 800 000 lei. Un număr de 10 persoane subscriu să cumpere cele 10 000 acțiuni puse în vânzare la valoarea nominală de 80 lei. Din cele 10 000 acțiuni subscrise 4.000 sunt acțiuni pentru aport în numerar depus în contul bancar, iar 6

000 acțiuni sunt pentru aport în natură constituit din următoarele bunuri: o clădire în valoare de 300 000 lei şi utilaje în valoare de 180 000 lei:

- Se înregistrează subscrierea capitalului social:

456 „Decontări cu acționarii privind capitalul”	=	1011 „Capital subscris nevărsat”	800.000	800.000

- Se înregistrează depunerea aportului în natură şi în numerar:

%	=	456 „Decontări cu		800.000
212 „Construcții”		acționarii privind	300.000	
213„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații		capitalul”	180.000	
5121 „Conturi la bănci în lei”			320.000	

- Trecerea capitalului subscris nevărsat la capital vărsat

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris vărsat”	800.000	800.000

Principalele tranzacții care au loc şi se înregistrează în contabilitate, în legătură cu **majorarea capitalului**, sunt următoarele: emisiunea şi subscrierea de acțiuni noi, trecerea la capital a rezervelor. a primelor, a cotelor – părți din profit şi altele.

Evenimentele care se înregistrează în contabilitate privind **micşorarea capitalului** societății sunt: retragerea de către acționari sau asociați a unei părți din aporturile depuse, răscumpărarea acțiunilor şi anularea lor, acoperirea unor pierderi din anii precedenți pe seama capitalului şi alte operații.

Exemplu:

1. După doi ani de la înființare, S.C. „ALFA” SA cu un capital inițial de 800 000 lei, format din 10 000 acțiuni cu valoare nominală de 80 lei / acțiune, AGA decide majorarea capitalului social prin emisiunea a 2 000 acțiuni noi care sunt vândute acționarilor cu o valoare de 83 lei / acțiune

- Subscrierea noilor acțiuni:

456 „Decontări cu acționarii privind capitalul	=	%	166.000	
		1011 „Capital subscris nevărsat”		160.000
		1041 „Prime de emisiuni”		6.000

2 000 acțiuni x 83 lei / acțiune = 166 000 lei
2 000 acțiuni x 80 lei / acțiune = 160 000 lei

prima de emisiune = 6 000 lei

- Trecerea capitalului nevărsat la vărsat:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris vărsat”	166.000	166.000

- Utilizarea primelor de emisiune pentru majorarea capitalului social cu 4 000 lei şi a rezervelor cu 2 000 lei:

1041 „Prime de emisiuni”	=	%	6.000	
		1012 „Capital subscris vărsat”		4.000
		106 „Rezerve”		2.000

2. La solicitarea unor acționari se aprobă de către AGA reducerea capitalului social prin restituirea către acționari a sumei de 100 000 lei.

- Retragerea capitalului:

1012 „Capital subscris vărsat”	=	456 „Decontări cu acționarii privind capitalul”	100.000	100.000

- Plata capitalului retras:

456 „Decontări cu asociații privind capitalul	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	100.000	100.000

B. Conturile de gestionare a datoriilor evidențiază sursele externe de finanțare. În cadrul acestei grupe de conturi se disting două categorii de conturi şi anume:

➢ conturi de gestionare a datoriilor provenite din angajamente: 401 „Furnizori”, 403 „Efecte de plătit”, 404 „Furnizori de imobilizări”, 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări”, 408 „Furnizori – facturi nesosite”, 419 „Clienți – creditori”, 421 „Personal – salarii datorate”, 423 „Personal ajutoare materiale datorate”, 424 „Participarea personalului la profit”, 426 „Drepturi de personal neridicate”, 427 „Rețineri din salarii datorate terților”, 4281 „Alte datorii în legătură cu personalul”, 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”, 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”, 4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”, 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”, 4371 „Contribuția unității la fondul de şomaj”, 4372 „Contribuția personalului la fondul de şomaj”, 4381 „Alte datorii sociale”, 441 „Impozitul pe profit / venit”, 4423 „TVA de plată”, 4427 „TVA colectată”, 4428 „TVA neexigibilă” (de natura TVA colectată), 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”, 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”, 447 „fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate”, 4481 „Alte datorii față de bugetul statului”, 4511 „Decontări între entitățile afiliate” (datorii), 4518 „Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate” (dobânzi datorate), 4521 „Decontări privind interesele de participare” (datorii), 4528 „Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare” (dobânzi datorate), 456 „Decontări cu acționarii (asociații) privind capitalul” (atunci când reflectă capitalul social ce urmează a fi retras de acționari sau asociați), 457 „Dividende de plată”, 4582 „Decontări din operații în participație – pasiv”, 462 „Creditori diverşi”, 473 „Decontări din operații în curs de clarificare” (atunci când reflectă datorii ale unității patrimoniale în curs de clarificare), 481 „Decontări între unitate şi subunități”

(atunci când reflectă datoriile unității ori subunității de referință), 482 „Decontări între subunități" (atunci când reflectă angajamente pecuniare ale subunității față de o altă subunitate);

- conturi de gestionare a datoriilor în credite: 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni", 162 „Credite bancare pe termen lung", 166 „Datorii ce privesc imobilizările financiare", 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate", 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate", 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților", 519 „Credite bancare pe termen scurt".

În cadrul celei de a doua categorii de conturi menționată mai sus, o importanță deosebită trebuie acordată datoriilor față de instituțiile de credit, datorii care rezultă ca urmare a unor credite acordate de acestea şi care trebuie rambursate fiind purtătoare de dobânzi. Dacă creditul este acordat pe termen lung atunci conturile de gestionare a datoriilor în credite sunt incluse în clasa 1 „Conturi de capitaluri" pentru că reflectă o resursă durabilă. Dacă termenul de rambursare a creditelor este sub un an, atunci conturile de gestionare a datoriilor în credite sunt incluse în clasa 5, „Conturi de trezorerie" pentru că reflectă o resursă pe termen scurt.

Conturile de gestionare a resurselor străine în angajamente țin evidența datoriilor pe termen scurt. Acestea provin din tranzacțiile cu persoane fizice sau juridice (cumpărarea de bunuri, lucrări sau servicii, utilizarea forței de muncă, plata impozitelor şi taxelor) în care întreprinderea trebuie să efectueze o plată sau o contraprestație într-o perioadă de timp de până la un an.

Principalele documente justificative utilizate pentru consemnarea datoriilor pe termen scurt în angajamente sunt:

- avizul de expediție pentru bunurile sosite fără factură;
- factura şi nota de intrare, recepție şi constatare de diferențe pentru bunurile intrate, lucrările executate şi serviciile prestate de furnizori;
- statul de plată a salariilor privind obligațiile față de salariați pentru munca depusă;
- situații de calcul privind obligațiile față de bugete pentru contribuții, impozite şi taxe;
- lista de plată a dividendelor.

Prețul de evaluare şi înregistrare a datoriilor este egal cu valoarea nominală corespunzătoare stării de solvabilitate, respectiv suma de plătit pentru valoarea de întrebuințare a contrapartidei acordată de terți.

Datoriile fiind elemente de pasiv, conturile asociate au funcție contabilă de pasiv. *Se creditează* cu datoriile create față de terți şi *se debitează* la decontarea datoriilor. *Soldul este creditor* şi reprezintă datoriile în curs de decontare.

Datoriile pe termen scurt pot fi împărțite în: datorii comerciale, datorii salariale, datorii sociale, datorii fiscale, datorii în cadrul grupului şi cu asociații, , datorii în cadrul unității (între unitate şi subunități sau între subunități) şi datorii diverse.

Datoriile comerciale se referă la obligațiile întreprinderii față de terțe persoane fizice sau juridice, rezultate din achiziția de bunuri sau utilizarea serviciilor. Datoriile comerciale se împart în mai multe categorii, astfel:

- datorii față de furnizorii de stocuri, lucrări şi servicii;
- datorii față de furnizorii de imobilizări corporale şi necorporale;
- datorii pentru efectele comerciale.

Aceste datorii se referă la bunurile, lucrările şi serviciile achiziționate de întreprindere, ca de exemplu, materii prime, materiale, mărfuri, reparații la bunurile de folosință îndelungată, servicii telefonice, poştale etc.

Evidența acestor datorii se ține cu ajutorul conturilor din grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate" (cu excepția contului 409 „Furnizori –debitori") şi a contului 419 „Clienți – creditori".

Pentru rezolvarea obiectului de activitate al entității, alături de factorii materiali (active fixe, stocuri şi bani) este necesar şi factorul muncă. Munca nu este o resursă stocabilă, ci se manifestă ca factor de producție. **Pentru reflectarea datoriilor referitoare la utilizarea forței de muncă**, în contabilitate se utilizează conturile de pasiv din grupa 42 „Personal şi conturi asimilate" (cu excepția conturilor de creanțe 425 „Avansuri acordate personalului" şi 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul).

Pentru reflectarea datorilor sociale în contabilitate se utilizează conturile din grupa 43 „Asigurări sociale, protecție socială şi conturi asimilate".

Datoriile fiscale reprezintă sume datorate de către întreprindere bugetului de stat, datorii pentru care statul nu oferă o altă contraprestație sau o contravaloare. Din categoria datoriilor fiscale fac parte: impozitul pe profit; taxa pe valoare adăugată datorată, impozitul pe venituri de natura salariilor şi alte datorii față de bugetul de sat. Evidența acestor datorii se ține cu ajutorul conturilor de pasiv din grupa 44 „Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate".

Taxa pe valoare adăugată datorată bugetului de stat se determină la sfârşitul lunii, când se închid conturile 4426 „TVA deductibilă" şi 4427 „TVA colectată" prin articolul:

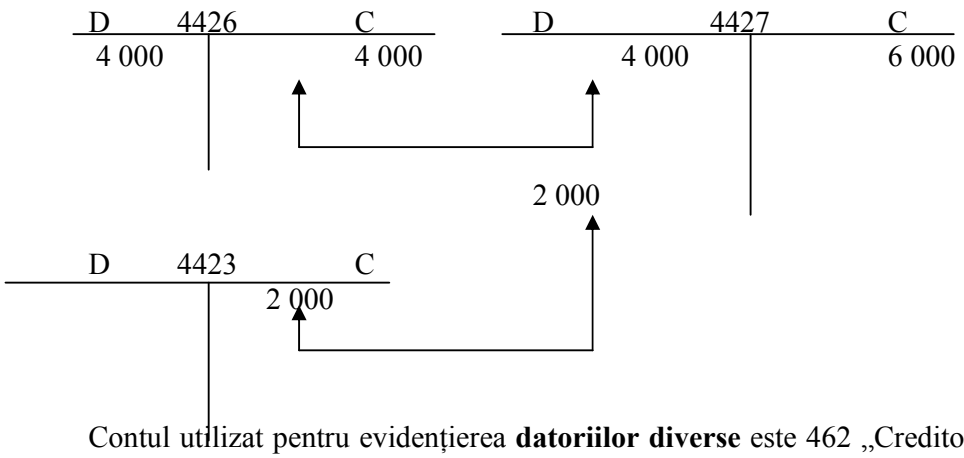
4427 „TVA colectată	=	%
		4426 „TVA deductibilă"
		4423 „TVA de plată"

Contul 4423 „TVA de plată" este un cont de pasiv, de datorii fiscale. *Se creditează* cu taxa colectată, ca diferență între taxa colectată aferentă vânzărilor (mai mare) şi taxa deductibilă aferentă cumpărărilor (mai mică). *Se debitează* cu plata datoriei față de bugetul de stat. *Soldul* contului este *creditor* şi reflectă datoriile neachitate față de bugetul de stat.

Exemplu:

În cazul în care la sfârşitul lunii TVA colectată este de 6 000 lei şi TVA deductibilă este de 4 000 lei, procedura de închidere a celor două conturi şi de determinare a TVA de plată este:

4427 „TVA colectată	=	%	6.000	
		4426 „TVA deductibilă”		4.000
		4423 „TVA de plată”		2.000



Contul utilizat pentru evidenţierea **datoriilor diverse** este 462 „Creditori diverşi”. Acest cont de datorii pe termen scurt este de pasiv. *Se creditează* cu diverse datorii, de exemplu datorii privind achiziționarea titlurilor de plasament, sume încasate şi necuvenitte. *Se debitează* în momentul achitării contravalorii datoriilor. Soldul este creditor şi reprezintă datoriile neachitate.

Aplicaţie privind funcţionarea conturilor de gestionare a activelor, capitalurilor proprii şi datoriilor:

1. Se înregistrează subscrierea la capitalul social a sumei de 600 000 lei.

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul”	=	1011”Capital subscris nevărsat”	600 000	600 000

2. Se înregistrează aportul în natură (terenuri 30 000 lei, construcţii 300 000 lei, mijloace de transport 100 000 lei, obiecte de inventar 8 000 lei) şi aportul în bani (suma depusă în contul societăţii la bancă 160 000 lei şi numerar depus la casierie 2.000 lei).

%	=	456 „Decontări cu asociaţii		600.000
2111 „Terenuri”			30.000	
212 „Construcţii”			360.000	
2133 „Mijloace de transport”			100.000	
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”			8.000	
5121 „Conturi la bănci în lei”			160.000	
5311 „Casa în lei”			2.000	

3. Se înregistrează trecerea capitalului nevărsat de 600 000 lei la capitalul vărsat.

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012”Capital subscris vărsat”	600.000	600.000

4. Se achiziționează un teren de la furnizor la costul de achiziţie de 40 000 lei, TVA 20%.

%	=	404 Furnizori de imobilizări”		48.000
2111 „Terenuri”			40.000	
4426 „TVA deductibilă”			8.000	

5. Se înregistrează primirea unui utilaj în valoare de 80 000 lei sub formă de subvenţie.

2131 „Echipamente tehnologice”	=	475 „Subvenţii pentru investiţii”	80.000	80.000

6. Se obține un credit bancar pe termen de şase ani în valoare de 100 000 lei, cu o dobândă de 10 % / an

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	1621 „Credite bancare pe termen lung”	100.000	100.000

7. Se înregistrează dobânda aferentă creditului pentru primul an.

666 „Cheltuieli privind dobândă”	=	1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”	10.000	10.000

8. Se acordă un avans furnizorului de mărfuri în valoare de 23 800 lei din care 3 800 lei este TVA facturată de furnizor.

409 „Furnizori –debitori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	23 800	23 800
4426 „TVA deductibilă”	=	409 „Furnizori – debitori”	3 800	3 800

9. La o săptămână de la acordarea avansului se recepționează mărfurile comandate furnizorului la un cost de achiziție de 100 000 lei, TVA 19%, conform facturii furnizorului.

%	=	401 „Furnizori”		119.000
371 „Mărfuri”			100.000	
4426 „TVA deductibilă”			19.000	

10 Se achită datoria față de furnizor ținând cont de avansul acordat şi de TVA aferentă avansului.

4426 „TVA deductibilă”	=	409 „Furnizori – debitori”	- 3.800	- 3.800
401 „Furnizori”	=	%	119.000	
		409 „Furnizori – debitori”		23.800
		5121 „Conturi la bănci în lei”		95.200

11. Se achiziționează acțiuni de la entitățile afiliate în valoare de 10 000 lei din care jumătate se achită prin contul bancar, iar pentru cealaltă jumătate se înregistrează obligația de plată.

261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”	=	%	10.000	
		5121 „Conturi la bănci în lei”		5.000
		269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”		5.000

12. Se achită datoria privind imobilizările financiare:

269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	5.000	5.000

13. Se înregistrează cesionarea unor acțiuni deținute la entitățile afiliate. Valoarea de cesionare este 6 000 lei, iar valoarea de înregistrare a titlurilor 5 000 lei.

461 „Debitori diverşi”	=	7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate”	6.000	6.000
6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”	=	261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”	5.000	5.000

14. Se înregistrează acordarea unui împrumut pe termen lung altei societăți comerciale în valoare de 30 000 lei cu o dobândă de 30 %.

2673 „Împrumuturi acordate pe termen lung”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	30.000	30.000

15. Se înregistrează la finele fiecărei luni, dobânda împrumutului acordat pe termen lung

$$\frac{30\% x 30.000}{12} = \frac{9.000}{12} = 750$$

2674 „Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung”	=	766 „Venituri din dobânzi”	750	750

16. Se înregistrează răscumpărarea acțiunilor proprii cu plata ulterioară prin contul bancar, la o valoare de 10 000 lei.

109 „Acțiuni proprii”	=	462 „Creditori debitori”	10.000	10.000

17. Se achită datoria privind acțiunile proprii răscumpărate.

462 „Creditori diverşi”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	10.000	10.000

18. Se înregistrează vânzarea acțiunilor proprii răscumpărate. Prețul de vânzare este de 6 000, iar prețul de răscumpărare 5 000 lei.

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	%	6.000	
		109 „Acțiuni proprii”		5.000
		141 „Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”		1.000

19. Se înregistrează revânzarea către terți a acțiunilor proprii răscumpărate la 5.000 lei, cu prețul de revânzare de 4 500, cu încasare ulterioară; cu încasare ulterioară

%	=	109„Acțiuni proprii”		5.000
461 „Debitori diverşi”			4.500	
6642 „Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate”			500	

20. Se încasează creanța rezultată din revânzarea acțiunilor proprii răscumpărat

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	461 „Debitori diverşi”	4.500	4.500

21. Se achiziționează bonuri valorice pentru benzină în valoare de 4 000 lei, TVA 19 %.

%	=	401 „Furnizori ”		4.760
5328 „Alte valori”			4.000	
4426 „TVA deductibilă”			760	

22. Se înregistrează ridicarea benzinei pe bază de bonuri valorice.

3022 „Combustibili”	=	5328 „Alte valori”	4.000	4.000

23. Se înregistrează consumul de benzină în valoare de 4 000 lei

6022 „Cheltuieli privind combustibilul”	=	3022 „Combustibili”	4.000	4.000

24. Se achiziționează materiale de natura obiectelor de inventar în valoare de 8 000 lei, TVA 19%, factura sosind ulterior.

%	=	408 „Furnizori – facturi nesosite”		9.520
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar			8.000	
4428 „TVA neexigibilă”			1.520	

25. Ulterior se primeşte factura pentru obiectele de inventar achiziționate.

408 „Furnizori – facturi nesosite”	=	401 „Furnizori ”	9.520	9.520
4426 „TVA deductibilă”	=	4428 „TVA neexigibilă”	1.520	1.520

26. Se primeşte un avans de la un client în sumă de 11 900 lei, din care 1 900 este TVA facturată.

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	419 „Clienți creditori”	11.900	11.900
419 „Clienți - creditori”	=	4427 „TVA colectată”	1.900	1.900

27. Se vând mărfuri clientului de la care a fost încasat avansul. Valoarea de înregistrare a mărfurilor vândute este 80 000 lei, iar adaosul comercial este de 30 %.

Preț de vânzare = 80 000 + 30% x 80 000 = 104 000 lei

TVA = 19% x 104 000 = 19 760 lei

411 „Clienți ”	=	%	123.760	
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor		104.000
		4427 „TVA colectată”		19.760

28. Se încasează contravaloarea mărfurilor ținând cont de avansul încasat şi TVA aferentă acestuia.

419 „Clienți - creditori”	=	4427 „TVA colectată”	-1.900	-1.900
%	=	411 „Clienți”		123.760
419 „Clienți – creditori”			11.900	
5121 „Conturi la bănci în lei”			111.860	

29. Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute.

607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	80.000	80.000

30. Se înregistrează ridicarea sumei de 12 000 lei din contul bancar conform extrasului de cont.

581 „Viramente interne”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	12.000	12.000

31. Se depun suma de 12 000 lei în casierie, conform registrului de casă.

5311 „Casa în lei”	=	581 „Viramente interne”	12.000	12.000

32. Se înregistrează plata avansului chenzinal în sumă de 12 000 000 conform listei de avans chenzinal.

425„Avansuri acordate personalului”	=	5311 „Casa în lei”	12.000	12.000

33. Se înregistrează salarii brute cuvenite salariaților în sumă de 60 000 lei, conform statului de plată.

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	421 „Personal – salarii datorate”	60.000	60.000

34. Se înregistrează reținerile din salarii (avans chenzinal 12 000 lei, contribuția personalului la asigurările sociale 10,5 %, contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate 5,5%, contribuția personalului la fondul de şomaj 0,5%, impozitul pe salarii 16%, rate avansate terților 5 000 lei).

421 „Personal – salarii datorate”	=	%	34.916	
		425 „Avansuri acordate personalului		12.000
		4312„Contribuția personalului la asigurările sociale”		6.300
		4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”		3.300
		4372„Contribuția personalului la fondul de șomaj”		300
		444 „Impozitul pe venitul de natura salariilor”		8.016
		427 „Rețineri din salarii datorate terților”		5.000

35. Se înregistrează contribuția unității la asigurările sociale 15,8%.

6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”	9.480	9.480

36. Se înregistrează contribuția unității la fondul de şomaj de 0,5%

6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru fondul de şomaj”	=	4371 „Contribuția unității la fondul de şomaj”	3000	300

37. Se înregistrează contribuția unității la asigurările sociale de sănătate de 5,2%.

6453 „Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	=	4313 „Contribuția angajatorului la asigurările sociale”	3.120	3.120

38. Se ridică suma de 25 084 lei din contul bancar.

581 „Viramente intrare”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	25.084	25.084

39. Se depune suma de 25 084 lei în casierie.

5311 „Casa în lei”	=	581 „Viramente intrare”	25.084	25.084

40. Se achită datoria față de salariații (chenzina a 2-a sau lichidarea).

421 „Personal – salarii datorate ”	=	5311 „Casa în lei”	25.084	25.084

41. Se înregistrează amortizarea activelor fixe (construcții, echipamente tehnologice, mijloace de transport) în valoare de 20 000 lei.

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	281 „Amortizarea imobilizărilor corporale”	20.000	20.000

42. Se vinde un mijloc de transport cu un preț de vânzare de 22 000 lei, TVA 19%.

461 „Debitori diverşi”	=	%	26.180	
		7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital”		22.000
		4427 „TVA colectată”		4.180

43. Se scoate din gestiune mijlocul de transport vândut ştiind că valoarea lui de înregistrare este 20 000 lei, iar amortizarea înregistrată este de 8 000 lei.

%	=	2133 „Mijloace de transport”		20.000
6583 „Cheltuieli privind activele de capital			12.000	
281 „Amortizarea imobilizărilor corporale”			8.000	

44. La sfârşitul lunii se înregistrează decontul cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată.

%	=	4426 „TVA deductibilă”		25.460
4427 „TVA colectată”			23.940	
4424 „TVA de recuperat”			1.520	

7.5. Rezumat

Rolul conturilor de gestionare a activelor este de a reflecta existența şi mişcarea bunurilor economice şi creanțelor care participă la desfăşurarea activității entității economice. Conturile de gestionare a capitalurilor proprii şi datoriilor au rolul de a reflecta existența, constituirea şi utilizarea potrivit destinaților stabilite a valorilor care au intrat în perimetrul de studiu ca aport la constituirea capitalului, autofinanțare, creditare şi decontare.

7.6. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Care sunt prețurile de înregistrare în conturile de gestionare a imobilizărilor?

2. Prezentați comparativ metodele de contabilizare a stocurilor: metoda inventarului permanent şi metoda inventarului intermitent.

3. Enumerați şi descrieți principalele documente justificative utilizate în contabilitatea stocurilor.

4. Enumerați principalele categorii de capitaluri proprii.

5. Enumerați principalele categorii de datorii ale activității de exploatare.

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 8:
CONTURI DE REGULARIZARE AUPRA EVALUĂRII ACTIVELOR, CAPITALURILOR PROPRII ŞI DATORIILOR

Cuprins

8.1. Introducere……..115

8.2. Competențele unității de învățare……..115

8.3. Conturi de regularizare asupra evaluării activelor…….115.

8.4. Conturi de regularizare asupra evaluării pasivelor ……121

8.5. Rezumat……...122

8.6. Teste de evaluare / autoevaluare ……122

8.1. Introducere

La intrarea în entitate, stocurile pot fi evaluate şi înregistrate la un preț fix numit preț standard. El se determină pe baza costurilor medii ale stocurilor achiziționate sau produse în perioada precedentă. Prețul standard trebuie să fie periodic reexaminat şi, dacă este necesar, modificat în funcție de evoluția prețurilor. El devine preț de înregistrare în contabilitate cu condiția evidențierii distincte a diferențelor de preț față de costul de achiziție sau față de costul de producție. Aceste diferențe de preț se înregistrează în conturile de regularizare asupra evaluării activelor.

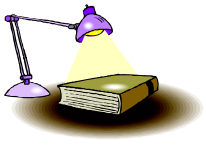
Conturile de regularizare asupra evaluării pasivelor (resurselor de finanțare) au rolul de a aduce la nivelul efectiv evaluarea resurselor atunci când acestea sunt lăsate, în mod deliberat să figureze în conturile de gestionare a resurselor la alt nivel decât cel efectiv.

8.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea unității de învățare, studentul este capabil:

- să explice rolul conturilor de regularizare;
- să înregistreze diferențele de preț aferente stocurilor;
- să identifice conturile de regularizare asupra evaluării activelor, capitalului propriu şi datoriilor.

Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.



8.3. Conturi de regularizare asupra evaluării activelor

Rolul conturilor de regularizare asupra evaluării activelor este de a aduce la nivelul valorii de intrare în entitate mijloacele de inventar atunci când acestea sunt lăsate în mod deliberat să figureze în conturile de gestionare la alt nivel decât valoarea de intrare (prețuri prestabilite sau prețuri standard). Aceste conturi reflectă o substanță de activ care urmează a se

adăuga sau în unele cazuri a se scădea la sau din valoarea de înregistrare a stocurilor, ajungându-se astfel la nivelul valorii de intrare în entitate . Conturile din această grupă funcționează după regula de funcționare a conturilor de activ, primind în debit soldul inițial al diferenței de preț şi sporurile acestei diferențe, iar în credit reducerile diferenței şi soldul final al acestuia.

Fac parte din această grupă conturile:

- *308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale”* cu misiunea de a întregi evaluarea din conturile de gestionare 301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile” şi 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”;
- *348 „Diferențe de preț la produse”* cu rolul de a întregi evaluarea în conturile de gestionare a mijloacelor, 345 „Produse finite” şi 341 „Semifabricate”;
- *368 „Diferențe de preț la animale şi păsări”* cu misiunea de a întregi evaluarea din contul 361 „Animale şi păsări”
- *378 „Diferențe de preț la mărfuri”* cu misiunea de a întregi evaluarea în contul de gestionare, 371 „Mărfuri”

Atunci când contul reflectă adaosul comercial şi nu diferența între prețul de înregistrare prestabilit şi valoarea de intrare în patrimoniu, contul 378 se încadrează în clasa conturilor rectificative de pasiv contra activ;

- *388 „Diferențe de preț la ambalaje”* cu rolul de a întregi evaluarea în contul de gestionare, 381 „Ambalaje”.

Diferențele de preț înregistrate în aceste conturi pot fi:

- diferențe favorabile sau în minus (atunci când prețul standard este mai mare decât valoarea de intrare în patrimoniu);
- diferențe nefavorabile sau în plus (atunci când prețul standard este mai mic decât valoarea de intrare în patrimoniu).

Conturile de regularizare asupra evaluării activelor pot funcționa în două variante şi anume:

1. Conform reglementărilor legale aceste conturi înregistrează în debit diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente stocurilor intrate în gestiune şi diferențele de preț în minus sau favorabile aferente stocurilor ieşite din gestiune. În credit se înregistrează diferențele de preț în minus sau favorabile aferente stocurilor intrate în gestiune şi diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente stocurilor ieşite din gestiune. Soldurile conturilor de regularizare asupra evaluării activelor reprezintă diferențele de preț aferente stocurilor existente.

2. În practică, se poate opta pentru înregistrarea diferențelor de preț în plus în debitul conturilor de diferențe de preț, în negru, la intrarea stocurilor în gestiune. Diferențele de preț în minus aferente intrărilor vor fi înregistrate tot în debitul aceloraşi conturi, dar în roşu.

Dacă se utilizează această variantă, în creditul conturilor se vor înregistra în negru diferențele de preț în plus aferente stocurilor ieşite din gestiune şi în roşu diferențele de preț în minus aferente stocurilor ieşite din gestiune. Soldurile debitoare ale conturilor de diferențe de preț vor fi în negru (dacă semnifică diferențe în plus aferente stocurilor existente) sau în roşu (dacă indică diferențe în minus aferente stocurilor existente).

Diferența de preț aferentă ieşirilor de stocuri se determină de regulă cu ajutorul coeficientului (k) stabilit astfel:

$$K=\frac{\textit{Sold inițial al diferențelor de preț} + \textit{Diferențe de preț aferente intrărilor cumulate de la începutul anului}}{\textit{Soldul inițial al stocurilor la valoarea de înregistrare} + \textit{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare cumulat de la începutul anului}}$$

Acest coeficient se înmulțeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune evaluate la valoarea de înregistrare în contul de gestionare.

În particular, diferențele de preț aferente stocurilor de materii prime, materiale consumabile şi obiecte de inventar ieşite din gestiune se calculează pe baza coeficientului:

$$K_{308} = \frac{Sid_{308} + Rd_{308}}{Si_{301+302+303} + Rd_{301+302+303}}$$

unde:

Sid_{308} – sold inițial debitor al contului 308 "Diferențe de preț la materii prime şi materiale"

Rd_{308} – rulaj debitor al contului 308 "Diferențe de preț la materii prime şi materiale" (diferențe în plus între costul de achiziție şi costul standard)

$Si_{301+302+303}$ – solduri inițiale ale conturilor 301 "Materii prime", 302 "Materiale consumabile" şi 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" evaluate la prețuri standard

$Rd_{301+302+303}$ – rulaje debitoare ale conturilor 301 "Materii prime", 302 "Materiale consumabile" şi 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" evaluate la prețuri standard

Pentru a determina diferențele de preț în plus aferente materiilor prime şi materialelor ieşite din gestiune coeficientul K se înmulțeşte cu rulajele creditoare ale conturilor 301 "Materii prime", 302 "Materiale consumabile" şi 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar" evaluate la prețuri standard.

Pentru stocurile de produse, coeficientul de repartizare se calculează astfel:

$$K_{348} = \frac{\text{Sold initial}_{348} + \text{Rulaj debitor}_{348}}{\text{Sold initial}_{341+345} + \text{Rulaj debitor}_{341+345}}$$

Pentru a determina diferența de preț aferentă produselor finite şi semifabricate ieşite din gestiune coeficientul (K) se înmulțește cu rulajele creditoare ale conturilor 345 „Produse finite" şi 341 „Semifabricate".

La sfârşitul perioadei de gestiune soldurile conturilor de diferențe de preț se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri înregistrate la preț standard obținându-se costul de achiziție (pentru stocurile aprovizionate) sau costul de producție (pentru stocurile obținute din producție proprie).

Pentru a pune în evidență modul de calcul al diferențelor de preț aferente materiilor prime şi materialelor se consideră următoarea situație a conturilor de materii prime, materiale şi diferențe de preț.

- Contul 301 "Materii prime"

- sold inițial debitor	60.000 lei
- rulaj debitor	700.000 lei
- rulaj creditor	300.000 lei

- Contul 302 "Materiale consumabile"

- sold inițial	90.000 lei
- rulaj debitor	200.000 lei
- rulaj creditor	120.000 lei

- Cont 303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"

- sold inițial debitor	30.000 lei
- rulaj debitor	80.000 lei
- rulaj creditor	20.000 lei

- Cont 308 "Diferențe de preț la materii prime şi materiale"

- sold inițial debitor	25.000 lei
- rulaj debitor	85.000 lei
- rulaj creditor	50.000 lei

1. Aplicând reglementările metodologice prin care diferențele în plus (cost de achiziție mai mare decât preț standard) se înregistrează în debitul contului 308 "Diferențe de preț la materii prime şi materiale", iar diferențele în minus (cost de achiziție mai mic decât preț standard) în creditul aceluiaşi cont, rezultă următoarele:

- Calculul coeficientului de repartizare debitor (Kd_{308}):

$$Kd_{308} = \frac{Sid_{308} + Rd_{308}}{Si_{301+302+303} + Rd_{301+302+303}} x100 =$$

$$= \frac{25.000 + 85.000}{(60.000 + 90.000 + 30.000) + (700.000 + 200.000 + 80.000} x100 = \frac{110.000}{1.160.000} x100 = 9{,}48\%$$

- Diferențele în plus aferente consumurilor de:

- materii prime: 300.000 x 9,48% = 28.440 lei

- materiale consumabile: 120.000 x 9,48% = 11.376 lei

- materiale de natura obiectelor de inventar: 20.000 x 9,48% = 1.896 lei

- Înregistrarea în contabilitate a diferențelor în plus:

%	=	308 "Diferențe de preț la materii prime şi materiale		41.712
601 "Cheltuieli cu materiile prime"			28.440	
602 "Cheltuieli cu materialele consumabile"			11.376	
603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"			1.896	

- Calculul coeficientului de repartizare creditor (Kc_{308}):

$$Kc_{308} = \frac{Sic_{308} + Rc_{308}}{Si_{301+302+303} + Rd_{301+302+303}} x100 =$$

$$= \frac{0 + 50.000}{(60.000 + 90.000 + 30.000) + (700.000 + 200.000 + 80.000} x100 = \frac{50.000}{1.160.000} x100 = 4{,}31\%$$

- Diferențele în minus aferente consumurilor de:

- materii prime: 300.000 x 4,31% = 12.930 lei

- materiale consumabile: 120.000 x 4,31% = 5.172 lei

- materiale de natura obiectelor de inventar: 20.000 x 4,31% = 862.000 lei

- Înregistrarea în contabilitate a diferențelor în minus:

308 "Diferențe de preț la materii prime şi materiale	=	%	18.964	
		601 "Cheltuieli cu materiile prime"		12.930
		602 "Cheltuieli cu materialele consumabile"		5.172
		603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"		862

Se observă că în urma înregistrărilor diferențelor de preț cheltuielile cu materiile prime cresc cu 15.510 lei (28.440 – 12.930), cheltuielile cu materialele consumabile cresc cu 6.204 lei (11.376 – 5.172), iar cheltuielile privind materialele de natura obiectelor de inventar cresc cu 1.034 lei (1.896 – 862). Sumele cu care se majorează cheltuielile menționate reprezintă excedentul diferențelor în plus (cost de achiziție mai mare decât preț standard) față de cele în minus (cost de achiziție mai mic decât preț standard).

2. În cele ce urmează va fi prezentată procedura de calcul aplicată în practică.

❖ Înregistrând diferențele în minus în roşu în debitul contului 308 "Diferențe de preț la materii prime şi materiale", elementele acestui cont vor fi:

- sold inițial debitor: 25.000 lei

- rulaj debitor: 85.000 – 50.000 = 35.000 lei

❖ Calculul coeficientului de repartizare (K_{308}):

$$K_{308} = \frac{Sid_{308} + Rd_{308}}{Si_{301+302+303} + Rd_{301+302+303}} x100 =$$

$$= \frac{25.000 + 35.000}{(60.000 + 90.000 + 30.000) + (700.000 + 200.000 + 80.000} x100 = \frac{60.000}{1.160.000} x100 = 5{,}17\%$$

❖ Diferențe în plus aferente consumurilor de:

- materii prime: 300.000 x 5,17% = 15.510 lei

- materiale consumabile: 120.000 x 5,17% = 6.204 lei

- materiale de natura obiectelor de inventar: 20.000 x 5,17% = 1.034 lei

❖ Înregistrarea în contabilitate a diferențelor în plus:

%	=	308 "Diferențe de preț la materii prime şi materiale		22.748
601 "Cheltuieli cu materiile prime"			15.510	
602 "Cheltuieli cu materialele consumabile"			6.204	
603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"			1.034	

Din datele obținute prin cele două modalități de calcul se observă că în ambele situații cheltuielile cu materiile prime şi materialele sunt afectate cu aceleaşi sume, astfel:

- cheltuieli cu materiile prime se majorează cu 15.510 lei

- cheltuielile cu materialele consumabile se majorează cu 6.240 lei

- cheltuielile privind materialele de natura obiectelor de inventar se majorează cu 1.034 lei.

În continuare va fi exemplificată funcționarea contului 348 „Diferențe de preț la produse".

Se consideră că la începutul unei perioade de gestiune există în stoc produse finite evaluate la cost standard 55 000 lei, costul efectiv de producție fiind 60 000 lei. În cursul perioadei de gestiune se obțin produse evaluate la cost standard 20 000 lei, iar diferența aferentă este favorabilă în valoare de 2 000 lei. Ulterior se vând produse finite cu o rată a profitului de 20 % ştiind că prețul lor de înregistrare este 60 000 lei.

Sold inițial 345 = 55 000 lei

Sold inițial 348 = 5 000 lei

- obținerea produselor finite:

345 „Produse finite”	=	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	20.000	20.000

- înregistrarea diferenței de preț favorabile (în minus) aferentă produselor obținute:

348 „Diferențe de preț la produse ”	=	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	- 20.000	- 20.000

- vânzarea produselor finite al căror preț de înregistrare este 60 000 lei cu o rată a profitului de 20%

411”Clienți”	=	%	89.107,2	
		701”Venituri din vânzarea produselor finite”		74.880
		4427 „TVA colectată”		14.227,2

Prețul de vânzare (aferent venitului din vânzare) = Costul de producție (efectiv) + rata profitului = 62 400 + 20% x 62 400 = 74 880 lei.

Costul de producție (efectiv) al produselor finite vândute = costul de înregistrare (standard) ± diferența de preț = 60 000 + 2 400 = 62 400 lei

Diferența de preț aferentă produselor vândute = K x Rc345 = 4% x 60 000 = 2 400 lei.

$$K = \frac{Si348 + Rd348}{Si345 + Rd345} x100 = \frac{5.000 + 2.000}{55.000 + 20.000} x100 = \frac{3.000}{75.000} x100 = 0{,}04 x100 = 4\%$$

Să ne reamintim: Deoarece valoarea coeficientului este pozitivă, diferența de preț aferentă produselor vândute este în plus (nefavorabilă) şi se înregistrează în negru în creditul contului 348. Dacă coeficientul avea o valoare negativă, diferența de preț aferentă produselor vândute ar fi fost în minus (favorabile) şi se înregistra în roşu în creditul contului 348.

- descărcarea gestiunii de produse vândute şi repartizarea diferenței de preț aferente:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	345 „Produse finite”	60.000	60.000

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	348„Diferențe de preț la produse”	2.400	2.400

8.4 . Conturi de regularizare asupra evaluării pasivelor

Conturile de regularizare asupra evaluării pasivelor (resurselor de finanțare) au rolul de a aduce la nivelul efectiv evaluarea resurselor atunci când acestea sunt lăsate, în mod deliberat să figureze în conturile de gestionare a resurselor la alt nivel decât cel efectiv. Deoarece substanța pe care o reflectă este tot o substanță de pasiv, conturile din această grupă primesc în credit

soldul inițial şi sporurile, iar în debit reducerile şi soldul final. Face parte din această grupă contul 105 „Rezerve din reevaluare”.

Contul 105 „Rezerve din reevaluare” este un cont de pasiv care ține evidența rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale şi a altor reevaluări efectuate potrivit legii. În credit înregistrează creşterea de valoare rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale (211, 212, 213, 214). În debit înregistrează rezerva din reevaluare trecută la rezerve (106) şi descreşterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale (211, 212, 213, 214). Soldul creditor al contului reprezintă rezerva din reevaluarea imobilizărilor corporale.

Exemplu: Ca urmare a reevaluării construcțiilor se înregistrează o diferență din reevaluare în valoare de 300 000 lei.

212 „Construcții”	=	105„Rezerve din revaluare”	300 000	300 000

8.5. Rezumat

Rolul conturilor de regularizare asupra evaluării activelor este de a aduce la nivelul valorii de intrare în entitate mijloacele de inventar atunci când acestea sunt lăsate în mod deliberat să figureze în conturile de gestionare la alt nivel decât valoarea de intrare.

Conturile de regularizare asupra evaluării pasivelor (resurselor de finanțare) au rolul de a aduce la nivelul efectiv evaluarea resurselor atunci când acestea sunt lăsate, în mod deliberat să figureze în conturile de gestionare a resurselor la alt nivel decât cel efectiv.

8.6. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Explicați în ce constau diferențele de preț aferente stocurilor.
2. Explicați modul de funcționare a contului 348”Diferențe de preț la produse”.
3. Explicați modul de funcționare a contului 105”Rezerve din reevaluare”.
4. Explicați cum se repartizează diferențele de preț aferente stocurilor ieşite din entitate.

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 9:
CONTURI RECTIFICATIVE DE ACTIV CONTRA PASIV ŞI CONTURI RECTIFICATIVE DE PASIV CONTRA ACTIV

Cuprins

9.1. Introducere……..123

9.2. Competențele unității de învățare……..123

9.3. Conturi rectificative de activ contra pasiv……123

9.4. Conturi rectificative de pasiv conta activ ……126

9.5. Rezumat……132

9.6. Teste de evaluare / autoevaluare ……..133

9.1. Introducere

Conturile rectificative au rolul de a reflecta supradimensionările în evaluarea unor resurse de finanțare atunci când în conturile de gestionare acestea sunt lăsate să figureze la o valoare mai mare decât valoarea reală din acel moment.

Conturile rectificative de pasiv contra activ au rolul de a aduce la nivelul real reflectările în conturile de gestionare a activelor, atunci când în mod deliberat activele sunt lăsate să figureze în conturile de gestionare la un nivel superior celui real din momentul respectiv.

9.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea unității de învățare, studentul este capabil:

- să explice rolul conturilor rectificative;
- să înregistreze principalele operațiuni economice specifice comerțului cu amănuntul;
- să explice procesul amortizării şi să definească metodele de amortizare;
- să definească prima privind rambursarea obligațiunilor.

Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.

9.3. Conturi rectificative de activ contra pasiv

Conturile rectificative de activ contra pasiv formează o clasă distinctă de conturi în seria conturilor de pasiv. Ele au rolul de a reflecta supradimensionările în evaluarea unor resurse de finanțare atunci când în conturile de gestionare acestea sunt lăsate să figureze la o valoare mai mare decât valoarea reală din acel moment. Sunt conturi rectificative de activ contra pasiv următoarele:

- 129 „Repartizarea profitului”, cu misiunea rectificativă asupra contului 121 „Profit şi pierdere”;
- 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor” cu misiunea rectificativă asupra contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”.

În condițiile în care profiturile sunt lăsate să figureze încă în creditul contului de rezultate finale 121 „Profit şi pierdere”, în intervalul de la închiderea exercițiului şi până la aprobarea situațiilor financiare de către Adunarea Generală a Acționarilor sau Asociaților, contul de activ **129 „Repartizarea profitului”** are misiunea de a înregistra în debit:

- rezervele legale constituite din profitul realizat în exercițiul curent (1061);

- acoperirea pierderilor contabile realizate în exercițiile precedente din profitul realizat în exercițiul curent (1171);

- sumele repartizate pentru participarea salariaților la profit, dividende, vărsăminte la bugetul de stat din profitul net al regiilor autonome, surse proprii de finanțare (1171).

După aprobarea de către Adunarea Generală a Acționarilor sau a Asociaților a repartizării profitului, contul 129 „Repartizarea profitului” se închide, creditându-se în corespondență cu debitul contului 121 „Profit şi pierdere”.

Contul de activ **169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”** ține evidența primelor de rambursare care reprezintă diferența dintre valoarea de emisiune şi valoarea de rambursare a obligațiunilor. *În debit* înregistrează suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni (161). *În credit* înregistrează valoarea primelor de rambursare amortizate (686). *Soldul debitor* reprezintă valoarea primelor de rambursare a obligațiunilor neamortizate.

Exemplu:

O societate pe acțiuni emite la data de 01.01 a exercițiului financiar N, 10 000 de obligațiuni interne garantate de stat cu valoare nominală de 6 lei/obligațiune, care se vând prin bancă la prețul de 5 lei/obligațiune. Durata împrumutului este de 5 ani. La scadență, împrumutul se rambursează, iar primele de rambursare se amortizează anual.

- înregistrarea emisiunii obligațiunilor cu primă:

- valoarea nominală a împrumutului = 10 000 obligațiuni x 6 lei/obligațiune = 60 000 lei
- valoarea împrumutului la preț de vânzare = 10 000 obligațiuni x 5 lei/obligațiune = 50 000 lei;
- valoarea primei de rambursare = 60 000 – 50 000 = 10 000 lei.

%	=	1617 „Împrumuturi din		60 000
461 „Debitori diverşi”		emisiuni de obligațiuni	50 000	
169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”		garantate de stat”	10 000	

- încasarea împrumutului obligatar prin bancă:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	461 „Debitori diverşi”	50 000	50 000

- amortizarea primelor privind rambursarea obligațiunilor aferente exercițiului financiar N: 10 000 lei : 5 ani = 2 000 lei.

6868 „Cheltuieli financiare	=	169„Prime privind rambursarea	2 000	2 000

privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor”		obligaţiunilor”		

Această înregistrare se repetă în fiecare exerciţiu financiar: „N” – „N+4”.

- înregistrarea răscumpărării obligaţiunilor de pe piaţă la scadenţă:

505”Obligaţiuni emise şi răscumpărate”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	60 000	60 000

- înregistrarea anulării obligaţiunilor:

1617 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat”	=	505”Obligaţiuni emise şi răscumpărate”	60 000	60 000

Contul 117 „Rezultatul reportat” este un cont bifuncţional cu ajutorul căruia se ţine evidenţa rezultatului sau părţii din rezultatul exerciţiului precedent a căror repartizare a fost amânată de Adunarea Generală a Acţionarilor sau Asociaţilor. Când rezultatul reportat este pierdere contul 117 „Rezultatul reportat” îmbracă caracterul unui cont rectificativ de activ contra pasiv. El ilustrează faptul că pentru a ajunge la nivelul real al patrimoniului net mărimile înscrise în conturile de capital şi rezerve trebuie diminuate cu pierderile reportate.

În creditul acestui cont se înregistrează:

- pierderile contabile ale exerciţiilor precedente acoperite din profilul exerciţiului curent (129);

- pierderile contabile ale exerciţiilor precedente acoperite din rezerve (106);

- pierderile realizate în exerciţiile precedente care reduc capitalul social (101);

- profitul net realizat în exerciţiul precedent şi nerepartizat (121);

- rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile (411, 461, 4282).

În debitul acestui cont se înregistrează:

- pierderile contabile realizate în exerciţiul precedent (121);

- profitul net realizat în exerciţiile precedente, repartizat pentru rezerve, participarea salariaţilor la profit, vărsăminte din profitul net al regiilor autonome, dividende cuvenite acţionarilor sau asociaţilor (106, 424, 446, 457);

- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile (280, 281, 301 la 303, 361, 401, 4281, 4381, 4481).

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită, iar soldul creditor, profitul nerepartizat.

Exemplificarea modului de funcţionare a conturilor 129 „Repartizarea profitului şi a contului” şi 117 „Rezultatul reportat” este făcută cu ocazia prezentării conturilor de rezultate finale.

9.4. Conturi rectificative de pasiv contra activ

Conturile rectificative de pasiv contra activ au rolul de a aduce la nivelul real reflectările în conturile de gestionare a activelor, atunci când în mod deliberat activele sunt lăsate să figureze în conturile de gestionare la un nivel superior celui real din momentul respectiv.

Supradimensionarea în evaluarea activelor în conturile corespunzătoare de gestionare apare ca urmare a faptului că în timp averea încorporată în unele active poate suferi o depreciere cuantificabilă. Atunci când deprecierea este ireversibilă, ea se determină prin procesul de amortizare (în cazul imobilizărilor corporale şi necorporale). În situaţia în care deprecierea este reversibilă, ea se determină cu prilejul stabilirii ajustărilor pentru deprecierea activelor, de regulă, la închiderea exerciţiului financiar.

Sunt conturi rectificative de pasiv contra activ următoarele:

- 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale";
- 281 „Amortizări privind imobilizările corporale";
- toate conturile din grupele:

  - 29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor"
  - 39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de exerciţiu";
  - 49 „Ajustări pentru deprecierea creanţelor;
  - 59 „Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie".

Atunci când entitatea economică evaluează mărfurile din magazinele cu amănuntul la preţul cu amănuntul, contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" şi contul 4428 „TVA neexigibilă" sunt conturi rectificative de pasiv contra activ. Preţul cu amănuntul este format din costul de achiziţie a mărfii, adaosul comercial şi TVA neexigibilă. De această situaţie va trebui să se ţină seama cu prilejul întocmirii raportului asupra situaţiei financiare, adică a bilanţului, unde nivelul stocului de mărfuri va fi stabilit prin deducerea din soldul contului 371 „Mărfuri" al soldului creditor al contului 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri" şi a contului 4428 „TVA neexigibilă" (în măsura în care se referă la stocul de mărfuri).

Amortizarea este cota anuală din valoarea de intrare a imobilizărilor, corespunzătoare mărimii uzurii (deprecierii ireversibile) şi care se include în cheltuielile curente, recuperându-se prin veniturile la realizarea cărora participă imobilizările.

Din punct de vedere economic, amortizarea reprezintă includerea unei cote din costul imobilizărilor în cheltuielile perioadei în care s-a folosit activul imobilizat.

Semnificaţia contabilă a amortizării este legată de corectarea (reducerea) valorii imobilizărilor, ca urmare a utilizării lor, a acţiunii unor factori externi (naturali şi de progres tehnic) sau a unor prevederi legale (în cazul unor imobilizări necorporale).

Trebuie precizat că *nu toate imobilizările sunt supuse amortizării*. Imobilizările financiare nu se amortizează. Deprecierea lor este posibilă, dar datorită incertitudinii, ea este

reflectată prin provizioanele pentru depreciere. Din categoria imobilizărilor corporale sunt excluse din sfera amortizării bunurile a căror folosință nu este limitată în timp (terenuri, lacuri, păduri etc).

Valoarea amortizabilă a unui activ va fi alocată pe bază sistematică duratei sale de utilizare. Amortizarea este recunoscută chiar dacă valoarea justă a activului depăşeşte valoarea sa contabilă, atâta timp cât valoarea reziduală a activului nu depăşeşte valoarea sa contabilă. Reparațiile şi întreținerea unui activ nu neagă obligația de a-l amortiza. Valoarea reziduală este suma netă pe care întreprinderea se aşteaptă să o obțină prin vânzarea unui activ, la sfârşitul duratei sale de utilitate, după deducerea cheltuielilor angajabile în operația de cesiune. Valoarea reziduală a unui activ poate creşte până la o valoare egală sau mai mare decât valoarea contabilă a activului. Dacă se întâmplă acest lucru, cheltuielile cu amortizarea activului sunt egale cu zero atâta timp cât valoarea reziduală nu descreşte ulterior până la o valoare inferioară valorii contabile a activului.

Amortizarea economică sau contabilă este determinată în urma estimărilor şi calculelor rezultate din deciziile conducerii întreprinderii. Ea afectează elementele de imobilizări ale activului bilanțier, în timp ce cheltuiala corespunzătoare afectează contul de profit şi pierdere. Ea nu se confundă cu amortizarea fiscală, care se determină conform reglementărilor fiscale în vigoare. Amortizarea fiscală nu afectează performanța întreprinderii, ci doar masa impozabilă, implicit calculul impozitului pe profit.

În calculul amortizării economice sunt definiți şi utilizați trei factori: durata de utilitate, valoarea amortizabilă şi metodele de amortizare. *Durata de utilitate* a unei imobilizări corporale este definită în funcție de utilitatea aşteptată de la activul respectiv. *Valoarea amortizabilă* reprezintă diferența dintre valoarea de intrare a activului şi valoarea sa reziduală, în condițiile în care aceasta din urmă este semnificativă.

Metoda de amortizare utilizată va reflecta modelul după care beneficiile economice viitoare ale unui activ vor fi consumate de către entitatea economică. Pentru repartizarea în mod sistematic a valorii amortizabile a unui activ asupra duratei sale de utilitate, poate să fie utilizată una dintre următoarele metode de amortizare: metoda liniară, metoda de diminuare a soldului (metoda degresivă) şi metoda unităților de producție.

În practica economică, la calculul amortizării, trebuie să se țină cont de data la care este dată în folosință imobilizarea corporală. În România, calculul amortizării începe cu luna următoare dării în folosință a imobilizării.

Amortizările imobilizărilor necorporale şi corporale se înregistrează prin debitarea contului de cheltuieli 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" şi prin creditarea contului de amortizare corespunzător (280 „Amortizări privind imobilizările necorporale" şi 281 „Amortizări privind imobilizările corporale"). Conturile de amortizări se

debitează cu amortizarea aferentă activelor imobilizate, scoase din funcțiune sau cedate (vândute). Utilizarea în evidența contabilă a conturilor 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale" şi 281 „Amortizări privind imobilizările corporale" este reflectată prin înregistrarea operațiunilor economico – financiare prezentate în continuare.

1. Amortizarea imobilizărilor necorporale:

- Se înregistrează cheltuieli de constituire 2.000 lei care au fost achitate de unul din acționarii firmei. Cheltuielile sunt înregistrate cu data de 01.01.N

201"Cheltuieli de constituire"	=	462"Creditori diverşi"	2.000	2.000

- Se achită datoria față de acționar din disponibilitățile băneşti aflate în casierie.

462"Creditori diverşi"	=	5311"Casa în lei"	2.000	2.000

- Se înregistrează amortizarea cheltuielilor de constituire pentru primul an ştiind că durata normată este 4 ani.
- 2.000 x ¼ x 100 = 2.000 x 25% = 500

6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2801"Amortizarea cheltuielilor de constituire"	500	500

Notă: Această operațiune se face şi în următorii 3 ani:

- După expirarea duratei normate (după 4 ani) se scot din evidența cheltuielile de constituire integral amortizate.

2801"Amortizarea cheltuielilor de constituire"	=	201"Cheltuieli de constituire"	2.000	2.000

2. Amortizarea imobilizărilor corporale:

- La data de 01.04.N se achiziționează un mijloc de transport la cost de achiziție 50.000 lei, TVA 19%.

%	=	404"Furnizori de imobilizări"		59.500
2133"Mijloace de transport"			50.000	
4426"TVA deductibilă"			9.500	

- Se înregistrează amortizarea mijlocului de transport pentru exercițiul financiar N ştiind că durata de utilizare normată este 10 ani.

50.000 x 1/10 x 100 x 9 luni/12 luni = 50.000 x 10% x 9/12 = 3.750 lei

6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813"Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor"	3.750	3.750

- Se înregistrează amortizarea mijlocului de transport pentru exercițiul financiar N+1

50.000 x 10% = 5.000 lei

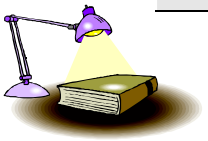
6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813"Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor"	5.000	5.000

- La sfârşitul exercițiul financiar N+1 se vinde mijlocul de transport cu un preț de vânzare de 60.000 lei, TVA 19%.

461"Debitori diverşi"	=	%	71.400	
		7583"Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital"		60.000
		4427"TVA colectată"		11.400

- Se scoate din gestiune mijlocul de transport parțial amortizat

%	=	2133"Mijloacele de transport"		50.000
2813"Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor"			8.750	
6583"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de			41.250	



capital”

Ajustările pentru depreciere pot fi definite ca „o constatare contabilă a micşorării valorii activelor din motive ale căror efecte nu sunt ireversibile”[32]. Ajustările pentru depreciere se constituie şi se majorează pe seama cheltuielilor exercițiului financiar în care se constată deprecierea reversibilă a activelor. Anularea şi diminuarea ajustărilor pentru depreciere generează o creştere a veniturilor exercițiului în care se consemnează aceste operații.

Dacă din valoarea de intrare a unui activ se scade valoarea de rectificat (amortizare sau ajustare pentru depreciere), reflectată în conturile rectificative, se obține valoarea netă contabilă.

Exemplu:

La inventarierea stocurilor desfăşurate în cadrul unei entități economice în perioada 01-20.11.2014 s-au constatat minusuri de valoare generate de factori conjuncturali, conform datelor centralizate în tabelul nr.1.

Tabelul nr. 1

Nr. crt.	Denumirea stocului	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe
1	Materii prime	459 602	453 658	-5 944
2	Materiale consumabile	110 675,320	108 250,346	-2 424,974
3	Materiale de natura obiectelor de inventar	68 904,454	65 235,304	-3 669,150

Ajustările pentru depreciere existente la data constatării minusurilor prezentate în tabelul nr.7 erau:

- ajustarea pentru deprecierea materiilor prime: 4 000 lei;
- ajustarea pentru deprecierea materialelor consumabile: 3 500 lei;
- ajustarea pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar: 2000 lei.

Analizând minusurile de valoare generate de factori conjuncturali şi situația ajustărilor existente, se constată necesitatea suplimentării ajustărilor pentru deprecierea materiilor prime şi materialelor de natura obiectelor de inventar cu 1 944 lei, respectiv 1 669,15 lei. De asemenea se observă că ajustarea pentru deprecierea materialelor trebuie diminuată cu suma de 1 075,026 lei.

Înregistrările contabile aferente situației prezentate sunt:

- suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea materiilor prime şi materialelor de natura obiectelor de inventar:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	=	%	3 613	
		391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”		1 944
		3922 „Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor		1 669,15

[32] G. Langlois, M. Friederich – ***Comptabilite: Classe de premiere. Technique contable et analyse calculs comerciaux et statistique informatiques***, Ed. Foucher, Paris, 1994, p.224

		de inventar”		

- diminuarea ajustărilor pentru deprecierea materialelor consumabile:

3921 „Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile”	=	7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	1 075,026	1 075,026

Situația prezentată conduce la concluzia că, în practică, se utilizează o metodă globală de constituire şi anulare a ajustărilor pentru deprecierea stocurilor. Această metodă constă în compararea ajustărilor calculate pe baza a două inventare succesive efectuate în exercițiile financiare N şi N+1. În situația în care deprecierea stocurilor la sfârşitul exercițiului N+1 este superioară ajustării existente, se recurge la majorarea ajustării pentru depreciere. Dacă se constată că deprecierea datorată unor factori conjuncturali este inferioară ajustării existente, diferența se deduce din valoarea ajustării pentru depreciere şi se înregistrează ca venit. Această procedură de înregistrare a ajustărilor pentru depreciere, aplicată în practică, prezintă avantajul că nu necesită evidențe şi muncă suplimentară pentru identificarea momentului ieşirii elementului de stoc pentru care se determină ajustarea.

În unitățile comerciale cu amănuntul evidența stocurilor de mărfuri se ține la **preț cu amănuntul** care este format din costul de achiziție a mărfurilor, adaosul comercial şi TVA neexigibile. Evidența adaosului comercial se ține cu ajutorul contului rectificativ de pasiv contra activ 378 „Diferențe de preț la mărfuri”. Pentru înregistrarea TVA neexigibilă se utilizează contul rectificativ de pasiv contra activ 4428 „TVA neexigibilă”.

Contul 378 „Diferențe de preț la mărfuri” este un cont de pasiv care înregistrează în credit valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune (prin debitul contului 371 „Mărfuri”). În debitul contului se consemnează valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor, ieşite din gestiune (prin creditul contului 371 „Mărfuri”). Soldul creditor al contului reprezintă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc la sfârşitul perioadei de gestiune.

TVA neexigibilă aferentă mărfurilor intrate în gestiune se înregistrează în creditul contului de pasiv 4428 „TVA neexigibilă”, iar TVA neexigibilă aferentă vânzărilor de mărfuri se înregistrează în debitul aceluiaşi cont. Soldul creditor al contului evidențiază taxa neexigibilă aferentă mărfurilor existente în stoc la sfârşitul perioadei de gestiune.

Evaluarea ieşirilor de mărfuri în comerțul cu amănuntul se face prin parcurgerea următoarelor etape:

1. Determinarea coeficientului (K) de repartizare a adaosului comercial care se poate calcula în trei variante:

- dacă unitatea practică o cotă unică de adaos comercial (Ca), coeficientul K se calculează folosind procedeul sutei majorate:

$$a)\ K_1 = \frac{Ca \times 100}{Ca + 100}$$

- dacă unitatea practică cote de adaos comercial diferențiate pe sortimente de marfă, coeficientul K se calculează astfel:

$$b)\ K_2 = \frac{(Si + Rc)\,cont\ 378}{(Si + Rd)\,cont\ 371 - (Si + Rc)\,cont\ 4428} x100$$

$$c)\ K_3 = \frac{(Si + Rc)\,cont\ 378}{(Si + Rd)\,cont\ 371} x100$$

2. Calcularea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute cumulat de la începutul anului până la sfârşitul lunii în curs (ACC) în trei variante:

a) ACC = Rulaj creditor cumulat al contului 707 x K_1

b) ACC = Rulaj creditor cumulat al contului 707 x K_2

c) ACC = Rulaj creditor cumulat al contului 371 x K_3

Rulajul creditor cumulat al contului 707 reprezintă prețul de vânzare fără TVA al mărfurilor vândute de la începutul anului şi până la sfârşitul lunii în curs, iar rulajul creditor al contului 371 reprezintă prețul de vânzare cu amănuntul (inclusiv TVA) al aceloraşi mărfuri.

3. Calcularea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute în luna curentă (ACL):

ACL = ACC – rulaj debitor cumulat al contului 378

4. Determinarea cheltuielilor privind mărfurile vândute în luna curentă (CM):

CM = rulaj creditor din luna curentă al contului 707 – ACL

Exemplu:

Se consideră că o unitate comercială cu amănuntul deține mărfuri în stoc la începutul perioadei de gestiune evaluate la preț de vânzare cu amănuntul 14.400 lei. Cota de adaos comercial practicată de unitate este de 20%.

Situația în conturi se prezintă astfel:

Si_{371} = 14.280 lei

Si_{4428} = 15,96% x 14.280 = 2.280 lei

Si_{378} = (20 x 10):(20+100) x 12.000 = 16,666% x 12.000 = 2.000 lei

În cursul perioadei de gestiune se înregistrează următoarele operațiuni privind mărfurile:

1) achiziția de la o societate comercială de desfacere cu ridicata a unor mărfuri la preț de achiziție 8.000 lei, TVA 19%:

%	=	401 “Furnizori”	9.520
371 “Mărfuri”		8.000	
4426 “TVA deductibilă”		1.520	

2) includerea în prețul de vânzare cu amănuntul a adaosului comercial de 20% şi TVA-ului neexigibil calculat prin aplicarea cotei de 19% asupra prețului de achiziție (8.000 lei) plus adaosul comercial aferent (1.600 lei), în valoare de 1.824 lei:

371 “Mărfuri”	=	%	3.424	
		378 “Diferențe de preț la mărfuri”		1.600
		4428 “TVA neexigibilă”		1.824

3) încasarea în numerar a sumei de 12.852 lei rezultată din vânzarea de mărfuri la preț cu amănuntul:

TVA-ul dedus din prețul cu amănuntul este:

15,96% x 12.852 = 2.052lei

5311 “Casa în lei”	=	%	12.852	
		707 “Venituri din vânzarea mărfurilor”		10.800
		4427 “TVA colectată”		2.052

4) descărcarea gestiunii de mărfuri cu valoarea mărfii la prețul cu amănuntul:

$$K = \frac{20x100}{20+100} = 16{,}666\%$$

$$K_2 = \frac{(Si + Rc)\ cont\ 378}{(Si + Rd)\ cont\ 371 - (Si + Rc)\ cont\ 4428} x100 =$$

$$\frac{2.000+1.600}{(14.280+11.424)\quad(2.280+1.824)} x100 = \frac{3.600}{21.600} x100 = 16{,}666\%$$

Adaosul comercial aferent mărfurilor vândute este egal cu

Rc_{707} x K = 10.800 x 16,666% = 1.800 lei

sau

$$K' = \frac{(Si + Rc)\ cont\ 378}{(Si + Rd)\ cont\ 371} x100 = \frac{2.000+1.600}{14.280+11.424} x100 = 14{,}0056\%$$

Adaosul comercial aferent ,mărfurilor vândute este egal cu:

Rc_{371} x K' = 12.852 x 14,0056% = 1.800 lei

%	=	371 “Mărfuri”		12.852
607 “Cheltuieli privind mărfurile”			9.000	
378 “Diferențe de preț la mărfuri”			1.800	
4428 “TVA neexigibilă”			2.052	

5) Scoaterea din evidență a mărfurilor constatate lipsă neimputabilă la cost de achiziție 1.000 lei, adaos comercial, 200 lei, TVA neexigibilă 228 lei.

%	=	371 “Mărfuri”		1.428
607 “Cheltuieli privind mărfurile”			1.000	
378 “Diferențe de preț la mărfuri”			200	
4428 “TVA neexigibilă”			228	

9.5. Rezumat

Sunt conturi rectificative de activ contra pasiv următoarele:

- 129 „Repartizarea profitului”, cu misiunea rectificativă asupra contului 121 „Profit şi pierdere”;

- 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor” cu misiunea rectificativă asupra contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”.

Sunt conturi rectificative de pasiv contra activ următoarele:

- 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”;
- 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”;
- toate conturile din grupele:
  - 29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”
  - 39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de exercițiu”;
  - 49 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor;
  - 59 „Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie”.

9.6. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Explicați rolul conturilor rectificative de activ contra pasiv.
2. Explicați rolul conturilor rectificative de pasiv contra activ.
3. Ce înțelegeți prin amortizare, în sens economic şi contabil?
4. Enumerați şi descrieți factorii care influențează amortizarea.
5. Prezentaşi componentele prețului de vânzare cu amănuntul.
6. Analizați ajustările pentru deprecieri ca rezultat al deprecierilor comerciale latente.
7. Explicați cum se calculează şi înregistrează prima privind rambursarea obligațiunilor.

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 10:
CONTURI DE CHELTUIELI CURENTE, VENITURI CURENTE ŞI REZULTATE ECONOMICO - FINANCIARE

Cuprins

10.1. Introducere……..134

10.2. Competenţele unităţii de învăţare……...134

10.3. Conturi de cheltuieli ale perioadei curente ……...…..…134

10.4. Conturi de venituri ale perioadei curente ……..141

10.5. Conturi de rezultate finale…….146

10.6. Rezumat……..…147

10.7. Teste de evaluare / autoevaluare ……...147

10.1. Introducere

Conturile de cheltuieli ale perioadei curente au rolul de a reflecta acele consumaţiuni de valori care reprezintă sacrificii (eforturile exprimate în bani) făcute în perioada curentă de pe urma cărora se obţin efecte (venituri) în aceeaşi perioadă de gestiune. *Cheltuielile* constituie diminuări ale beneficiilor economice, înregistrate pe parcursul exerciţiului contabil sub formă de scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

Veniturile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor.

10.2. Competenţele unităţii de învăţare

După parcurgerea unităţii de învăţare, studentul este capabil:

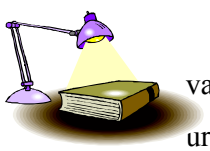
- să explice rolul conturilor de cheltuieli, venituri şi rezultate;

- să înregistreze principalele tranzacţii economice care generează cheltuieli, venituri şi rezultate;

- să explice metodologia specifică repartizării profitului;

- să exemplifice posibilităţile de acoperire a pierderilor reportate.

Durata de parcurgere a unităţii de învăţare este de 3 ore.



10.3. Conturi de cheltuieli ale perioadei curente

Conturile de cheltuieli ale perioadei curente au rolul de a reflecta acele consumaţiuni de valori care reprezintă sacrificii (eforturile exprimate în bani) făcute în perioada curentă de pe urma cărora se obţin efecte (venituri) în aceeaşi perioadă de gestiune.

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice, înregistrate pe parcursul exercițiului contabil sub formă de scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

În general, cheltuielile reprezintă expresia valorică a operațiunilor economice referitoare la cumpărarea şi utilizarea bunurilor economice. *Structura analitică a cheltuielilor* este deosebit de diversificată, dar pot fi identificate cel puțin *patru modalități principale de formare a acestora*:[33]

a) Consumul de bunuri stocabile în activitatea curentă de exploatare, cum ar fi: consumul de materii prime, materiale auxiliare etc.

b) Angajarea unei cheltuieli care intervine în momentul cumpărării de bunuri nestocabile, lucrări, utilități şi servicii destinate producției, cu ocazia naşterii obligațiilor față de furnizori.

c) Plata unei sume de bani destinată satisfacerii unei nevoi curente a firmei, pentru care anterior plății nu a fost înregistrată obligația de plată.

d) Includerea în cheltuielile curente ale exercițiului financiar expirabil a unor sume reprezentând deprecieri economice ireversibile (amortizările imobilizărilor), deprecieri economice probabil reversibile (ajustări pentru deprecierea activelor) sau rezerve pentru acoperirea riscurilor viitoare (provizioane).

Structura reglementată a cheltuielilor vizează:

- *cheltuielile unității*, care reprezintă valorile plătite pentru:
  - consumuri de stocuri, lucrări executate şi servicii prestate de care beneficiază unitatea;
  - cheltuieli cu personalul;
  - executarea unor obligații legale sau contractuale etc.
- *pierderile*, care reprezintă reduceri ale beneficiilor economice şi pot rezulta sau nu ca urmare a desfăşurării activității curente a persoanei juridice. Ele nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli.
- *amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate*.

Pentru contabilitatea curentă a cheltuielilor în mod sistematizat, după conținutul şi natura lor economică, se utilizează *clasa 6 „Conturi de cheltuieli"*, Aceste conturi au funcție contabilă de activ. Ele se debitează cu cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar, şi se creditează la decontarea (repartizarea) cheltuielilor asupra rezultatelor. Conturile se închid în urma

[33] Dumitru Matiş, Atanasiu Pop - ***Contabilitate financiară***, ediția a 2-a, Casa Cărții de Ştiință, Cluj – Napoca, 2008, p. 645

decontării cheltuielilor (la sfârşitul exercițiului financiar conturile de cheltuieli curente se închid prin creditare în corespondență cu debitul contului 121 „Profit şi pierderi").

Structura informațiilor (cheltuielilor şi veniturilor) în contul de rezultate pleacă de la activitatea întreprinderii, care se identifică de fapt cu operațiile economico – financiare desfăşurate de o întreprindere într-o perioadă de gestiune. Toate operațiile legate de activitatea principală sau de exploatare care se identifică cu obiectul de activitate al unei întreprinderi, sunt considerate drept operațiuni curente obişnuite. Operațiunile curente (obişnuite) prezintă în cadrul fiecărei întreprinderi un caracter specific legat de activitatea acesteia. Aceste operațiuni au un caracter ordinar, obişnuit şi repetitiv. Pe baza acestor operațiuni se determină rezultatul curent. Activitatea curentă este activitatea desfăşurată de o întreprindere potrivit obiectivului său de activitate, inclusiv activitățile derivate din realizarea acestuia. Ea cuprinde, pe lângă activitatea de exploatare şi alte activități accesorii care se caracterizează printr-un anumit grad de permanență. O întreprindere poate să desfăşoare operațiuni financiare care includ operațiuni obişnuite, cât şi operațiuni cu caracter extraordinar. Prin rezultatul financiar, operațiunile financiare participă alături de operațiunile de exploatare la constituirea operațiunilor curente (obişnuite) în baza cărora se constituie rezultatul curent.

Conturile de cheltuieli se clasifică în:

- cheltuielile de exploatare (cheltuielile privind stocurile; cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terți; cheltuielile cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate; cheltuielile cu personalul, cheltuielile de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere);
- cheltuielile financiare (pierderi din creanțe legate de participanții, cheltuieli privind investițiile financiare cedate, cheltuielile din diferențe de curs valutar, cheltuielile privind dobânzile, cheltuielile privind sconturile acordate, cheltuielile financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare şi alte cheltuieli financiare);

Exemple:

1. Se achiziționează materii prime la cost de achiziție 20 000 lei TVA 24% şi materiale consumabile la cost de achiziție 3 000 lei TVA 19%. Prețul standard (de înregistrare) al materiilor prime este 18 000 lei, iar al materialelor consumabile 2 000 lei.

%	=	401 „Furnizori"		27.370
301 „Materii prime"			18.000	
302 „Materiale consumabile"			2.000	
308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale"			3.000	
4426 „TVA deductibilă"			4.370	

2. Se dau în consum materii prime la preț de înregistrare 10 000 lei repartizând şi diferența de preț aferentă.

601 „Cheltuieli cu materiile prime"	=	%	11.500	
		301 „Materii prime"		10.000
		308 „Diferențe de		1.500

		preț la materii prime şi materiale”		

$$K = \frac{Si_{308} + Rd_{308}}{Si_{301+302} + Rd_{301+302}} = \frac{3.000}{20.000} = 0,15$$

K x Rc_{301} = 0,15 x 10 000 = 1 500

3. Se dau în consum materiale consumabile la preț de înregistrare 600, repartizând şi diferențe de preț aferentă.

602„Cheltuieli cu materiile consumabile”	=	%	690	
		302 „Materiale consumabile”		600
		308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale”		90

K x Rc_{302} = 0,15 x 600 = 90

4. Se înregistrează materiale nestocate, aprovizionate de la furnizor în valoare de 3 000 lei, TVA 19%.

%	=	401 „Furnizori”		3.570
604 „Cheltuieli privind materiale nestocate”			3.000	
4426 „TVA deductibilă”			570	

5. Se înregistrează valoare consumurilor de energie electrică 3 000 lei şi apă 1.000 lei, TVA 19%.

%	=	401 „Furnizori”		4.760
605 „Cheltuieli privind materiale energia şi apa”			4.000	
4426 „TVA deductibilă”			760	

6. Se înregistrează achiziția de mărfuri la preț de achiziție 100 000 lei, TVA 19%

%	=	401 „Furnizori”		119.000
371 „Mărfuri”			100.000	
4426 „TVA deductibilă”			19.000	

7. Se achită din contul bancar prime de asigurare în valoare de 1 000lei.

613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	1.000	1.000

8. Se vând unui client mărfuri la preț de vânzare 78 000 lei TVA 19%

401 „Clienți”	=	%	92.820	
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”		78.000
		4427 „TVA colectată”		14.820

9. Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute ştiind că prețul lor de înregistrare este 60 000 lei

607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	60.000	60.000

10. Se înregistrează sume datorate colaboratorilor pentru prestații efectuate de aceştia în valoare de 4 000 lei

621 „Cheltuieli cu colaboratorii”	=	401 „Furnizori”	4.000	4.000

11. Se înregistrează facturile privind valoarea lucrărilor de întreținere şi reparații executate de terți în valoare de 20 000 lei, TVA 19%.

%	=	401 „Furnizori”		23.600
621 „Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile”			20.000	
4426 „TVA deductibilă”			3.600	

12. Se acordă un avans spre decontare administratorului în valoare de 500 lei.

542 „Avansuri de trezorerie”	=	5311 „Casa în lei”	500	500

13. La întoarcerea administratorului din delegație se decontează cheltuieli de deplasare 600 lei, ținând cont de avansul acordat.

625 „Cheltuieli cu deplasări detaşări şi transferări”	=	%	600	
		542 „Avansuri de trezorerie”		500
		5311 „Casa în lei”		100

14. Se înregistrează factura privind serviciile poştale şi de telecomunicații în valoare de 2 000 lei TVA 19%

%	=	401 „Furnizori”		2.380
626 „Cheltuieli poştale şi şi taxe de telecomunicații”			2.000	
4426 „TVA deductibilă”			380	

15. Se înregistrează comisionul bancar în valoare de 80 lei.

627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	80	80

16. Se înregistrează salarii brute 50 000 lei conform statului de plată a salariilor.

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	421 „Personal - salarii datorate ”	50.000	50.000

17. Se înregistrează contribuția unității la asigurările sociale 15,8%

6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale”	=	4311„Contribuția unității la asigurările sociale”	7.900	7.900

18. Se înregistrează contribuția unității la asigurările sociale de sănătate 5,2%.

6453 „Cheltuieli privind contribuția angajatului la asigurările sociale de sănătate”	=	4313„Contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate”	2.600	2.600

19. Se înregistrează contribuția unității la fondul de şomaj 0,5%.

6452 „Cheltuieli privind contribuția unității la fondul de şomaj”	=	4371„Contribuția unității la fondul de	250	250

		şomaj”		

20. Se înregistrează impozitul pe clădiri şi termeni în valoare de 3.000 lei

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	=	446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	3.000	3.000

21. Conform unei hotărâri judecătoreşti, care stabileşte insolvabilitatea unui client considerat incert, înregistrează pierderea generată de acest fapt. Creanţa faţă de clientul incert este de 11.900 lei.

654 „Pierderi din creanțe şi debitori diverşi”	=	4118„Clienți incerți sau în litigiu”	11.900	11.900

22. Se înregistrează valoarea despăgubirilor, amenzilor şi penalizărilor datorate de 800 lei şi a celor plătite direct din contul societăţii, 200 lei

6581 „Despăgubiri, amenzi şi penalităţi”	=	%	1.000	
		4481 „Alte datorii faţă de bugetul statului”		800
		5121 „Conturi la bănci în lei”		200

23. Se donează un mijloc de transport altei unităţi. Valoarea de înregistrare a mijlocului de transport este 25.000 lei, iar amortizarea calculată şi înregistrată este 16.000 lei.

%	=	2133 „Mijloace de transport”		25.000
2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor”			16.000	
6582 „Donaţii şi subvenţii acordate”			9.000	

24. Se înregistrează răscumpărarea acţiunilor proprii la o valoare de 1.100 lei.

109 „Acţiuni proprii”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	1.100	1.100

25. Se înregistrează vânzarea acţiunilor proprii la un preţ de 1 000 lei.

%	=	109 „Acţiuni proprii”		1.100
5311 „Casa în lei”			1.000	
149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea , vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”			100	

26. Se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale în valoare de 2.000 lei

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	281„Amortizarea imobilizărilor corporale”	2.000	2.000

27. Se încasează creanţa faţă de un client extern în valoare de 1 000 ε la un curs de schimb de 4 lei/ε . La data înregistrării creanţei cursul valutar era de 4,1 lei/ε.

%	=	411 „Clienți”		4.100
5124 „Conturi la bănci în valută”			4.000	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			100	

28. Se achită datoria faţă de un furnizor extern în valoare de 1 000 ε la un curs de schimb de 4,1 lei/ε. La data înregistrării datoriei cursul valutar era de 3,9 lei/ε.

%	=	5124 „Conturi la bănci în lei”		4.100

401 „Furnizori”			3.900	
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			200	

29. Unitatea patrimonială obține un credit pe termen scurt (un an) de 50.000 lei cu o dobândă de 10% /an.

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	5191 „Credite bancare pe termen scurt”	50.000	50.000

30. Se înregistrează cheltuielile privind dobânda aferentă creditului pe termen scurt obținut.

666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”	5.000	5.000

31. Se înregistrează pierderi de materii prime în valoare de 2.000 lei, cauzate de calamități naturale.

671 „Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare”	=	301 „Materii prime”	2.000	2.000

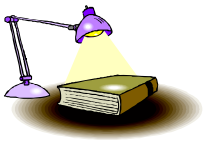
32. Se închid conturile de cheltuieli la sfârşitul lunii.

121 „Profit şi pierdere”	=	%	212.630	
		601 „Cheltuieli cu materiile prime”		11.500
		602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”		690
		604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”		3.000
		605 „Cheltuieli privind energia şi apa”		4.000
		607 „Cheltuieli privind mărfurile”		60.000
		611 „Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile”		20.000
		613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”		1.000
		621 „Cheltuieli cu colaboratorii”		4.000
		625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări”		600
		626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații”		2.000
		627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate”		800
		635 „Cheltuieli cu alte impozite taxe şi vărsăminte asimilate”		3.000
		641 „Cheltuieli cu salariile personalului”		50.000
		6451 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru asigurările sociale”		7.900
		6452 „Cheltuieli privind contribuția unității pentru fondul de şomaj”		250
		6453 „Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”		2.600
		654 „Pierderi din creanțe şi debitori diverşi”		11.900

	6581 „Despăgubiri, amenzi şi penalităţi”		1.000
	6582„Donaţii şi subvenţii acordate”		9.000
	663 „Pierderi din creanţe legate de participaţii”		2.000
	664 „Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate”		100
	665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar”		300
	666 „Cheltuieli privind dobânzile”		15.000
	6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		2.000
			2.000

33. Se închid conturile de venituri la sfârşitul lunii.

707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	121 „Profit şi pierderi”	78.000	78.000



10.4. Conturi de venituri ale perioadei curente

Veniturile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor.

În contul de profit şi pierdere veniturile sunt recunoscute atunci când a avut loc o creştere a beneficiilor economice viitoare, aferente creşterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată credibil. În practică, pentru recunoaşterea veniturilor se cere ca venitul să fie obţinut.

Similar cheltuielilor, veniturile au o mare diversitate, dar, totuşi, pot fi identificate cel puţin *patru modalităţi de formare* a lor[34]:

a) Obţinerea producţiei fabricate în cadrul obiectului principal de activitate al unei firme. În acest moment al ciclului economic, evaluarea producţiei obţinute se face în costuri efective de producţie.

b) Livrarea (facturarea) producţiei fabricate care constituie momentul transferului dreptului producţiei de proprietate de la producător (vânzător) către client (cumpărător). În acest moment al ciclului economic, evaluarea producţiei vândute se face în preţuri de vânzare, inclusiv taxa pe valoare adăugată. Venitul producătorului se constituie la nivelul preţului negociat de vânzare, fără TVA.

[34] Dumitru Matiş, Atanasiu Pop - ***Contabilitate financiară***, ediţia a 2-a, Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj – Napoca, 2008, p. 648

c) Încasarea unor sume de bani, ca urmare a facturării de produse, lucrări, prestații şi servicii care fac obiectul curent de activitate al firmei, dar pentru care s-au înregistrat anterior creanțe față de clienți (cumpărători).

d) Încorporarea în veniturile curente ale exercițiului financiar expirabil a unor sume reprezentând venituri care au fost estimate ca probabile în exercițiile financiare anterioare, dar care au devenit certe în exercițiul financiar expirabil. Este vorba de venituri constatate în avans, scadente şi de anularea provizioanelor pentru deprecieri, riscuri şi cheltuieli, rămase fără obiect.

Pentru contabilizarea curentă a veniturilor, în mod sistematic, după conținutul şi natura lor economică, se utilizează *clasa 7 „Conturi de venituri”.* Această clasă cuprinde toate conturile care evidențiază veniturile brute obținute ca rezultat al activităților de exploatare, financiare şi extraordinare. Prin funcția contabilă sunt conturi de pasiv. Se creditează cu veniturile realizate în cursul exercițiului financiar şi se debitează cu încorporarea veniturilor în rezultate. Nu prezintă sold final deoarece se închid prin debitare în corespondență cu creditul contului 121 „Profit şi pierdere”.

În funcție de stadiul circuitului economic, în care se stabileşte nivelul veniturilor, se disting: conturi de venituri intermediare şi conturi de venituri finale.

Conturile de venituri intermediare sunt: 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”, 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale”, 7582 „Venituri din donații şi subvenții primite”, 7584 „Venituri din subvenții pentru investiții”. Toate aceste conturi au rolul de a neutraliza influența asupra rezultatului a unor cheltuieli ale perioadei, care nu pot fi apreciate ca reprezentând eforturi de pe urma cărora se obțin în aceeaşi perioadă rezultate. Ele îndeplinesc, de fapt, misiunea unor conturi rectificative asupra cheltuielilor.

Conturile de venituri finale cuprind celelalte conturi din clasa 7 „Conturi de venituri”.

Valorile aferente semifabricatelor şi produselor finite obținute în cursul lunii de către o entitate economică sunt considerate venituri ale perioadei, fiind înregistrate în contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”. Înregistrarea producției obținute drept venit al perioadei are două motivații: în primul rând produsele obținute în cursul perioadei sunt valori economice care sporesc averea întreprinderii, iar în al doilea rând veniturile aferente produselor stocate sunt o consecință a cheltuielilor ocazionate de obținerea producției.

În momentul vânzării produselor fabricate entitatea economică va înregistra un venit din producția vândută care anterior a fost stocată. Aparent pentru aceleaşi produse se înregistrează două venituri: un venit din producția stocată şi un venit din producția vândută. În realitate însă se realizează un transfer al venitului aferent producției stocate (înregistrat la cost de producție) la veniturile aferente producției vândute (înregistrate la preț de vânzare fără TVA).

Soldul contului 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” este evidențiat în contul de profit şi pierdere, la rubrica corespunzătoare din structura veniturilor din exploatare, în

vederea calculării indicatorului „producția exercițiului”. Soldul creditor al contului 711 este înscris în contul de profit şi pierdere cu semnul „+”, contribuind în majorarea indicatorului „producția exercițiului”. (Explicația o constituie faptul că în cursul perioadei de gestiune s-au vândut puține produse finite şi semifabricate decât s-au obținut în aceeaşi perioadă). Soldul debitor al contului 711 determină o reducere a „producției exercițiului” şi este înregistrat în contul de profit şi pierdere cu semnul „-„ (explicația constă în faptul că în cursul perioadei de gestiune s-au vândut mai multe produse finite şi semifabricate decât s-au obținut în aceeaşi perioadă. Pentru realizarea vânzărilor s-a apelat la produsele din soldul inițial).

Spre deosebire de normele contabile româneşti care permit utilizarea contului de variație a stocului în timpul exercițiului şi nu numai la finele lui, în contabilitatea franceză conturile de variație a stocului funcționează numai la finele exercițiului. În figura nr. 14 este prezentat modul de funcționare a conturilor de variație a stocurilor aprovizionate şi a celor obținute din producție proprie, în contabilitatea franceză.

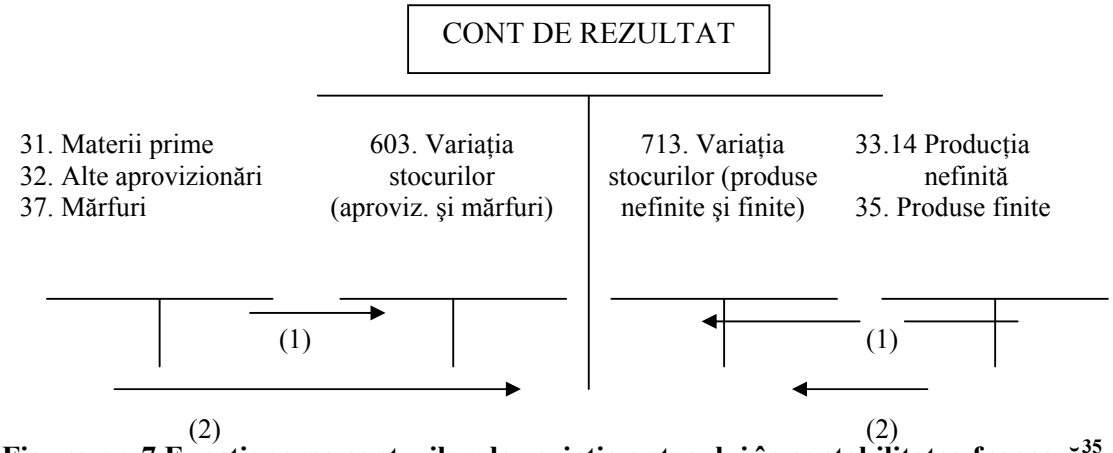


Figura nr. 7 Funcționarea conturilor de variație a stocului în contabilitatea franceză[35]

Conform celor reprezentate în figura nr. 12 se observă că se anulează stocurile inițiale (1) în conturile de stocuri (creditându-le prin debitul conturilor de variație a stocurilor) şi se introduc în aceste conturi (2) stocurile finale (debitându-le prin creditul conturilor de variație).

Se pune întrebarea: de ce venitul aferent producției stocate este evidențiat sub denumirea de „variația stocurilor”?. În momentul înregistrării acestui venit se consemnează de fapt trecerea produselor corespunzătoare calitativ din secțiile de fabricație în depozitele unității. În momentul vânzării produselor venitul aferent producției stocate scade, locul lui fiind preluat de venitul din vânzare. Astfel soldul contului 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” reprezintă, de fapt, variația stocului de produse fabricate[36].

Prin intermediul operațiunilor economico – financiare prezentate în continuare, este pus în evidență modul de funcționare a conturilor de venituri curente:

[35] Bernard Colasse – ***Comptabilité Générale***, Ed. Economica, Paris, 2000, p. 285
[36] Mihaela Tulvinschi – ***Gestiunea, contabilitatea şi controlul stocurilor***, Ed. Sedcom Libris, Iaşi, 2004, p. 262

1. Se recepționează produsele finite obținute, evaluate la preț prestabilit 100.000 lei

345 „Produse finite”	=	711” Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	100.000	100.000

2. Se vând jumătate din produsele finite obținute cu un preț de vânzare de 60.000 lei, TVA 19%.

411 „Clienți”	=	%	71.400	
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite”		60.000
		4427 „TVA colectată”		11.400

3. La sfârşitul lunii se înregistrează diferența de preț aferentă produselor finite obținute, cunoscând costul efectiv de 94.000 lei

348 „Diferențe de preț la produse”	=	711” Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	-6.000	-6.000

4. La sfârşitul lunii se descarcă gestiunea de produsele finite vândute

711” Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	%	47.000	
		345”Produse finite”		50.000
		348”Diferențe de preț la produse”		-3.000

5. La sfârşitul lunii se înregistrează costul efectiv al produselor în curs de execuție 4.000 lei şi al lucrărilor şi serviciilor în curs de execuție 2.000 lei

%	=	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		6.000
331 „Produse în curs de execuție”			4.000	
332 „Lucrări şi servicii în curs de execuție”			2.000	

6. La începutul lunii următoare se înregistrează reluarea produselor în curs, a lucrărilor şi a serviciilor în curs de execuție

711” Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	%	6.000	
		331”Produse în curs de execuție”		4.000
		332 „Lucrări şi servicii în curs de execuție”		2.000

7. Se facturează unui client servicii prestate în valoare de 2.000 lei, TVA 19%.

411 „Clienți”	=	%	2.400	
		704”Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”		2.000
		4427 „TVA colectată”		380

8. Se încasează în numerar suma de 1.190 lei (inclusiv TVA) din activități diverse.

5311”Casa în lei”	=	%	1.190	
		708”Venituri din activități diverse”		1.000
		4427 „TVA colectată”		190

9. Se recepționează executarea unui proiect de dezvoltare evaluat la nivelul costului efectiv 20.000 lei.

203”Cheltuieli de dezvoltare”	=	721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale”	20.000	20.000

10.Se recepționează o hală executată în regie proprie, la un cost efectiv de 200.000lei.

212”Construcții”	=	722”Venituri din producția de imobilizări corporale”	10.000	10.000

11. Se primeşte o subvenție de exploatare în valoare de 10.000 lei

445”Subvenții”	=	741”Venituri din subvenții de exploatare”	10.000	10.000

12. Se încasează subvenția:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	445”Subvenții”	10.000	10.000

13. Se înregistrează reactivarea unor debitori care fuseseră scoşi din evidență şi care au devenit solvabile. Valoarea creanței față de debitori este 3.000 lei

461”Debitori diverşi”	=	754”Venituri din creanțe reactivate şi debitorii diverşi”	3.000	3.000

14. Se impută suma de 714 (inclusiv TVA) unor salariați reprezentând lipsuri în gestiune.

4282”Alte creanțe în legătură cu personalul”	=	%	714	
		758”Alte venituri din exploatare”		600
		4427 „TVA colectată”		114

15. Se acordă un împrumut altei societăți, pe 6 ani, în valoare de 80.000 lei, cu o dobândă de 20%/an.

2675”Împrumuturi acordate pe termen lung”	=	5121”Conturi la bănci în lei”	80.000	80.000

16. Se înregistrează dobânda aferentă împrumutului pentru primul an.

2676”Dobânzi aferente împrumuturilor acordate pe termen lung”	=	766”Venituri din dobânzi”	16.000	16.000

17. Se vinde un utilaj cu un preț de vânzare de 30.000 lei, TVA 19%

461”Debitori diverşi”	=	%	35.700	
		7583”Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital”		30.000
		4427”TVA colectată”		5.700

18. Se scoate din gestiune utilajul vândut ştiind că valoarea lui de înregistrare este 28.000 lei, iar amortizarea înregistrată este de 10.000 lei

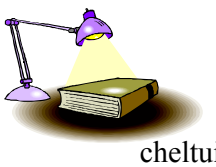
%	=	2131”Echipamente tehnologii”		28.000
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital”			18.000	
281”Amortizarea imobilizărilor corporale”			10.000	

19. Se încasează creanța față de un client extern în valoare de 1 000 ε la un curs de schimb de 4 lei/ε. La data înregistrării creanței cursul valutar era 3,9 lei/ε

5124”Conturi la bănci în valută”	=	%	4.000	
		411”Clienți”		3.900
		765”Venituri din diferențe de curs valutar”		100

20. Se achită datoria față de un furnizor extern în valoare de 1 000 ε la un curs de schimb de 4 lei/ε. La data înregistrării datoriei cursul valutar era 4,2 lei/ε.

401”Furnizori”	=	%	4.200	
		5124”Conturi la bănci în valută”		4.000
		765”Venituri din diferențe de curs valutar”		200



10.5. Conturi de rezultate financiare

Din punct de vedere contabil rezultatul exercițiului reprezintă diferența dintre veniturile şi cheltuielile unui exercițiu, putând fi favorabil (profit) sau nefavorabil (pierdere). Contabilitatea rezultatelor economico-financiare curente ale exercițiului se ține cu ajutorul contului bifuncțional *121 „Profit şi pierdere”*.

În creditul contului 121 „profit şi pierdere” se înregistrează:

- la sfârşitul perioadei (luna), soldul creditor al conturilor din clasa 7 (701 la 786);

- pierderea contabilă reportată (1171);

În debitul contului 121 „Profit şi pierdere” se înregistrează:

- la sfârşitul perioadei de gestiune, soldul debitor al conturilor de cheltuieli (601 la 698);

- profitul net realizat în exercițiul precedent şi nerepartizat (1171);

- profitul net realizat în exercițiul precedent, care a fost repartizat pe destinații (129).

Soldul creditor reprezintă profitul realizat, dacă veniturile depăşesc cheltuielile, iar *soldul debitor*, pierderea realizată, dacă cheltuielile depăşesc veniturile.

Exemple:

A. Rezultate finale nefavorabile:

- Se înregistrează, la sfârşitul perioadei de gestiune preluarea în contul de rezultate finale a cheltuielilor perioadei în valoare totală de 220.000 lei:

121 „Profit şi pierdere”	=	6xx „Cheltuieli”	220.000	220.000

- Se înregistrează la sfârşitul perioadei de gestiune, preluarea în contul de rezultate finale a veniturilor perioadei în valoare totală de 200.000 lei:

7xx „Venituri”	=	121 „Profit şi pierdere”	200.000	200.000

- Se înregistrează, după aprobarea bilanțului contabil, preluarea la „pierderi reportate pentru anii următori”, a soldului debitor al contului 121 „Profit şi pierdere” de 20.000 lei:

1171„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	=	121 „Profit şi pierdere”	20.000	20.000

B. Rezultate finale favorabile:

- Se înregistrează, la sfârşitul perioadei de gestiune, preluarea în contul de rezultate finale a cheltuielilor perioadei în valoare totală de 305.000 lei:

121 „Profit şi pierdere”	=	6xx „Cheltuieli”	305.000	305.000

- Se înregistrează, la sfârşitul perioadei de gestiune, preluarea în contul de rezultate finale a veniturilor perioadei de 410.000 lei

7xx „Venituri”	=	121 „Profit şi pierdere”	410.000	410.000

- Se înregistrează constituirea unei rezerve legale de 5.000 lei din profitul brut de 105.000 lei

129 „Repartizarea profitului”	=	1061 „Rezerve legale”	5.000	5.000

- Se înregistrează impozitul pe profit:

16% x (410.000 – 305.000 – 5.000) = 16.000 lei

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	=	441 „Impozit pe profit”	16.000	16.000

- Se închide contul de cheltuieli cu impozitul pe profit

121 „Profit şi pierdere”	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	16.000	16.000

- Profitul net se reportează pentru a fi repartizat în anul următor potrivit Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor:

profit net = 410.000 – 305.000 – 5.000 – 16.000 = 84.000 lei

129 „Repartizarea profitului”	=	1171„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	84.000	84.000

- După aprobarea bilanțului contabil de către Adunarea Generală a Acționarilor se înregistrează închiderea conturilor 121 „Profit şi pierdere” şi 129 „Repartizarea profitului”:

121 „Profit şi pierdere”	=	129 „Repartizarea profitului”	89.000	89.000

- Pe baza Hotărârii Adunării Generale a Acţionarilor se înregistrează constituirea rezervelor statutare de 26.000 lei; prime repartizate personalului de 24.000 lei din profitul realizat şi dividende 34.000 lei.

1171„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	=	%	84.000	
		1063 „Rezerve statutare sau contractuale”		26.000
		424 „Participarea personalului la profit”		24.000
		457 „Dividende de plată”		34.000

10.6. Rezumat

Structura reglementată a cheltuielilor vizează:

- *cheltuielile unităţii*, care reprezintă valorile plătite pentru: consumuri de stocuri, lucrări executate şi servicii prestate de care beneficiază unitatea; cheltuieli cu personalul; executarea unor obligaţii legale sau contractuale etc.
- *pierderile*, care reprezintă reduceri ale beneficiilor economice şi pot rezulta sau nu ca urmare a desfăşurării activităţii curente a persoanei juridice.
- amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate.

În funcţie de stadiul circuitului economic, în care se stabileşte nivelul veniturilor, se disting: conturi de venituri intermediare şi conturi de venituri finale.

Din punct de vedere contabil rezultatul exerciţiului reprezintă diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile unui exerciţiu, putând fi favorabil (profit) sau nefavorabil (pierdere). Contabilitatea rezultatelor economico-financiare curente ale exerciţiului se ţine cu ajutorul contului bifuncţional *121 „Profit şi pierdere”*.

10.7. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Prezentaţi principalele modalităţi de formare a cheltuielilor curente.
2. Explicaţi rolul conturilor de cheltuieli şi venituri curente.
3. Enumeraţi şi descrieţi modalităţile de formare a veniturilor curente.
4. De ce este considerat contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” un cont de venituri intermediare?
5. Prezentaţi printr-un exemplu practic metodologia de repartizare a profitului.

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 11:
CONTURI DE CHELTUIELI ŞI VENITURI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS

Cuprins

11.1. Introducere……..148

11.2. Competențele unității de învățare……148

11.3. Conturi de cheltuieli în avans…… ……..148

11.4. Conturi de venituri în avans…… ……149

11.5. Rezumat……151

11.6. Teste de evaluare / autoevaluare ……..151

11.1. Introducere

Conturile de consumațiuni ale perioadelor viitoare au rolul de a prelua din sarcina perioadei de gestiune curente acele consumațiuni de valori ce aparțin perioadelor viitoare. Evaluarea în aceste conturi se face la nivelul costului efectiv al valorilor consumate. Conturile de venituri ale perioadelor viitoare au rolul de a prelua din sarcina perioadelor de gestiune curente acele venituri care aparțin perioadelor viitoare de gestiune. Analizând structura bilanțului observăm că din categoria veniturilor în avans fac parte subvențiile pentru investiții şi veniturile înregistrate în avans.

11.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea unității de învățare, studentul este capabil:

- să explice rolul conturilor de cheltuieli şi venituri în avans;
- să înregistreze principalele tranzacții economice care generează cheltuieli şi venituri în avans;
- să exemplifice metodologia specifică constituirii provizioanelor.

Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.

11.3. Conturi de cheltuieli în avans

Conturile de cheltuieli în avans (conturi de consumațiuni ale perioadelor viitoare) au rolul de a prelua din sarcina perioadei de gestiune curente acele consemnațiuni de valori ce aparțin perioadelor viitoare. Evaluarea în aceste conturi se face la nivelul costului efectiv al valorilor consumate. O supradimensionare a mărimii acestor categorii de consemnațiuni de valori diminuează nereal rezultatele financiare finale (profitul). O subdimensionare a mărimii acestor categorii de consumațiuni are efect aditiv asupra costurilor în perioada de gestiune curentă micşorând artificial rezultatul final (profitul). În perioadele de gestiune următoare această influență asupra costurilor şi asupra profitului se inversează.

Din această grupă de conturi face parte contul *471 „Cheltuieli înregistrate în avans*". Este un cont de activ care înregistrează cheltuielile efectuate anticipat sau în avans privind reparațiile capitale neprevizibile, reparațiile curente şi reviziile tehnice, chiriile, taxele de locație, primele de asigurare, concesiunile plătite anticipat, abonamente la publicații plătite anticipat, dobânzile aferente contractelor de leasing financiar etc. În debitul contului se înregistrează sumele reprezentând abonamentele, chiriile şi alte cheltuieli efectuate anticipat (401, 512, 531). În credit se înregistrează sumele repartizate în perioadele financiare următoare pe cheltuielile curente, conform scadențarelor (605, 611 la 628, 666, 668). Soldul final debitor reflectă cheltuielile efectuate în avans.

Exemplu:

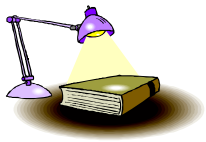
O entitate economică achită în numerar la 20 decembrie anul N un abonament la o revistă de specialitate pentru anul N+1 în valoare de 600 lei plus TVA. În anul N+1 se trece eşalonat pe cheltuieli cota – parte di valoarea abonamentului.

1. Se înregistrează achitarea în numerar a abonamentului

%	=	5311"Casa în lei"		714
471 „Cheltuieli înregistrate în avans"			600	
4426"TVA deductibilă"			114	

2. Se înregistrează trecerea eşalonată pe cheltuieli a fracțiunii lunare din valoarea abonamentului.

628"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	50	50



11.4. Conturile de venituri în avans

Conturile de venituri în avans au rolul de a prelua din sarcina perioadelor de gestiune curente acele venituri care aparțin perioadelor viitoare de gestiune. Analizând structura bilanțului observăm că din categoria veniturilor în avans fac parte subvențiile pentru investiții şi veniturile înregistrate în avans.

Subvențiile pentru investiții reprezintă sume primite cu titlu gratuit şi nepurtătoare de dobânzi pentru acordarea cărora principala condiție este ca persoana juridică beneficiară să cumpere, construiască sau achiziționeze active cu ciclu lung de fabricație. Subvențiile pentru active pot fi monetare şi nemonetare. Subvențiile nemonetare se înregistrează la valoare justă.

Veniturile înregistrate în avans sunt veniturile aferente perioadelor următoare, dar încasate anticipat în perioada curentă, cum ar fi: chirii, abonamente, asigurări, dobânzi aferente contractelor de leasing financiar şi alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare. Contabilitatea operațiilor aferente veniturilor înregistrate în avans se realizează cu ajutorul contului *472 „Venituri înregistrate în avans"*. În creditul contului se consemnează veniturile înregistrate în avans. În debitul contului, se înregistrează în perioadele următoare veniturile înregistrate anticipat, care se încorporează în rezultatele exercițiului curent. Soldul creditor reprezintă veniturile înregistrate în avans.

Exemplu: Chiria de încasat pentru un spațiu comercial închiriat începând cu 01.12.N este 10 400 lei, din care 9 600 pentru exercițiul N+1.

a) Înregistrarea constituirii venitului curent pentru luna decembrie N şi a venitului în avans pentru exercițiul N+1:

461"Debitori diverşi"	=	%	10 400	
		706 "Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii"		800
		472 „Venituri înregistrate în avans"		9 600

b) Se încasează chiria pentru luna decembrie (exercițiul N)

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	461 „Debitori diverşi"	800	800

a) Repartizarea veniturilor în avans aferente lunii ianuarie din exercițiul N+1
9 600 lei : 12 luni = 800 lei

472 „Venituri înregistrate în avans"	=	706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii"	800	800

d) Încasarea chiriei pe luna ianuarie:

5121 „Conturi la bănci în lei"	=	461 „Debitori diverşi"	800	800

Notă: În mod similar înregistrărilor din luna ianuarie se procedează şi în lunile următoare din exercițiul N+1.

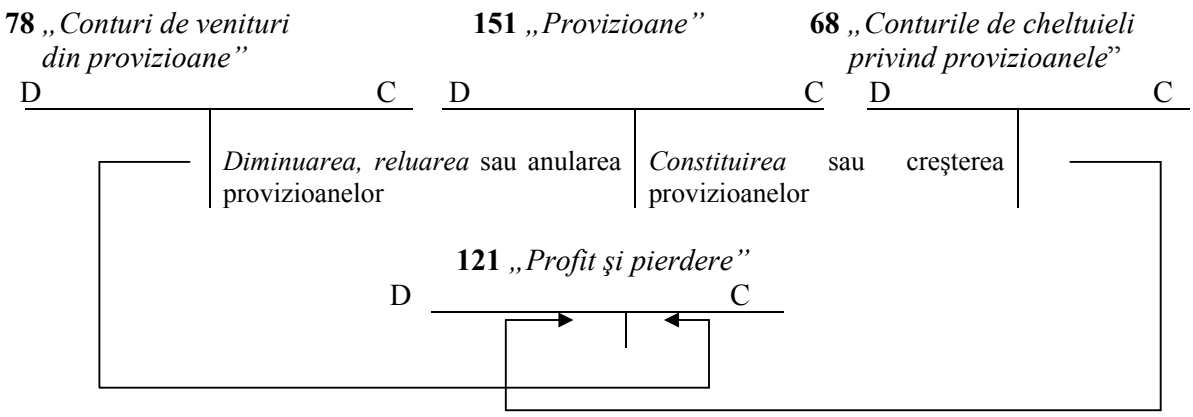
În bilanț *provizioanele* nu sunt recunoscute ca venituri în avans (venituri amânate), ci ocupă o poziție bilanțieră distinctă. Evidența provizioanelor este ținută cu ajutorul contului *151"Provizioane"*. Considerăm că acest cont poate fi considerat un cont de venituri în avans deoarece mijloceşte aducerea în sarcina perioadei de gestiune curente a unor consumațiuni de valori care, sub aspectul provenienței, devin exigibile în perioadele viitoare. Încadrarea contului menționat în cadrul grupei conturilor de venituri ale perioadelor viitoare se justifică şi prin faptul că el reflectă resursele reproduse exigibile pentru înregistrarea în cursul perioadei de gestiune curente care, însă, nu pot fi diminuate până la nivelul consumurilor decât în perioadele viitoare, când se cunosc nivelurile efective ale acestora. Cunoaşterea nivelului provizioanelor prezintă importanță deoarece, în anumite limite, ele se comportă ca resurse proprii.

Provizioanele se constituie în conformitate cu principiul prudenței. Ele sunt destinate finanțării riscurilor şi cheltuielilor pe care evenimente trecute sau actuale le fac probabile (litigii, garanții acordate clienților, dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea, acțiuni de restructurare etc.).

În conformitate cu reglementările contabile în vigoare, convergente cu referențialul contabil internațional[37], un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă care trebuie recunoscută în contabilitate în momentul în care: o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior; este posibil ca o ieşire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

[37] IASB, Standarde Internaționale de Raportare Financiară 2007, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2007, IAS 37

Schema de funcționare a conturilor de provizioane privind deprecierea activelor se prezintă astfel:[38]



11.5. Rezumat

Contul *471 „Cheltuieli înregistrate în avans*” este un cont de activ care înregistrează cheltuielile efectuate anticipat sau în avans privind reparațiile capitale neprevizibile, reparațiile curente şi reviziile tehnice, chiriile, taxele de locație, primele de asigurare, concesiunile plătite anticipat, abonamente la publicații plătite anticipat, dobânzile aferente contractelor de leasing financiar etc.

Veniturile înregistrate în avans sunt veniturile aferente perioadelor următoare, dar încasate anticipat în perioada curentă. Contabilitatea operațiilor aferente veniturilor înregistrate în avans se realizează cu ajutorul contului *472 „Venituri înregistrate în avans”*.

11.6. Teste de evaluare/autoevaluare

1. În ce constă rolul conturilor de cheltuieli şi venituri în avans?
2. Explicați cauzele şi mecanismul constituirii provizioanelor.
3. Ce înțelegeți prin subvenții pentru investiții?
4. Exemplificați modul de funcționare a conturilor de cheltuieli şi venituri ale perioadelor viitoare.
5. Cum se repartizează cheltuielile şi veniturile în avans asupra cheltuielilor şi veniturilor curente?

11.7. Tema de control 2

a) Realizați o monografie contabilă pentru o firma din domeniul producției, în cadrul căreia veți exemplifica conturile de gestionare a activelor, datoriilor si capitalului propriu si conturile de regularizare asupra evaluării activelor.

b) Realizați o monografie contabilă pentru o firmă din domeniul comerțului en - detail, in cadrul căreia veți exemplifica conturile de gestionare si conturile rectificative.

[38] Oprea Călin, Mihai Ristea – *Bazele contabilității*, Ed. Național, București, 2000, p.325

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 12:
SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

Cuprins

12.1. Introducere……..152
12.2. Competențele unității de învățare…….…...152
12.3. Obiectivele situațiilor financiare anuale…… ……..152
12.4. Lucrări preliminare întocmirii siotuațiilor financiare anuale……...153
12.5. Structura şi întocmirea situațiilor financiare anuale……166
12.6. Rezumat……168
12.7. Teste de evaluare / autoevaluare ……..169

12.1. Introducere

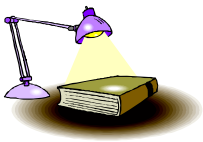
Contabilitatea este principalul furnizor de informații în domeniul economico-financiar. Prin mecanismul sistemului de conturi, contabilitatea furnizează informații riguroase şi exacte care reflectă fenomenele economico-financiare. Cantitatea şi calitatea informațiilor furnizate de contabilitate influențează direct şi nemijlocit calitatea deciziilor manageriale. Perfecționarea sistemului informațional economic a determinat şi perfecționarea contabilității ca furnizor principal de informație economică şi financiară. Informația contabilă este furnizată sub forma unor documente financiar-contabile sintetice, care reflectă clar, fidel, complet şi periodic situația economico-financiară a unității patrimoniale. Aceste documente financiar-contabile poartă denumirea de situații financiare anuale. Ele se elaborează cu respectarea unor reguli unitare de întocmire, verificare, aprobare şi publicare.

12.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea unității de învățare, studentul este capabil:

- să identifice etapele premergătoare întocmirii situațiilor financiare anuale;
- să rezume obiectivele situațiilor financiare;
- să exemplifice mecanismul recunoaşterii şi înregistrării plusurilor şi minusurilor de inventar;
- să descrie situațiile financiare pe tipuri de entități

Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.



12.3. Obiectivele situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare au *scopul* de a arăta rezultatele gestiunii realizate de managementul entității, inclusiv asupra modului în care aceasta a utilizat resursele care i-au fost încredințate[39].

[39] Niculae Feleagă, Liliana Malciu – ***Politici şi opțiuni contabile***, Ed. Economică, Bucureşti, 2002, p. 61

Obiectivul situațiilor financiare este acela de a oferi informații despre poziția financiară, performanța şi fluxurile de trezorerie ale unei entități, informații care să ajute utilizatorii la luarea deciziilor economice. Cadrul general IASB precizează că majoritatea utilizatorilor au nevoie de aceste informații pentru:

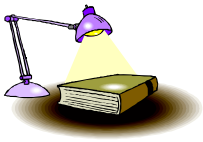
- a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiție de capital;
- a evalua răspunderea sau gestiunea managerială;
- a evalua capacitatea entității de a plăti şi de a oferi alte beneficii angajaților săi;
- a evalua garanțiile pentru creditele acordate întreprinderii;
- a determina politicile de impozitare;
- a determina profitul şi dividendele ce pot fi distribuite;
- a elabora şi utiliza date statistice despre venitul național;
- a reglementa activitatea entităților.

Situațiile financiare prezintă rezultatele obținute în gestionarea resurselor de către conducerea entității, ceea ce semnifică, de fapt, competența şi legitimitatea acestei structuri. Funcție de informațiile prezentate în situațiile financiare, investitorii vor decide asupra opțiunii adecvate: păstrarea investiției, dezvoltarea acesteia sau retragerea din afacere.

Informațiile furnizate de situațiile financiare trebuie să fie:

a) relevante pentru nevoile utilizatorilor, de luare a deciziilor, şi
b) credibile în sensul că:
   - reprezintă fidel rezultatele şi poziția financiară a întreprinderii;
   - reflectă substanța economică a evenimentelor şi tranzacțiilor şi nu doar forma juridică;
   - sunt neutre, adică nepărtinitoare;
   - sunt prudente, şi
   - sunt complete sub toate aspectele semnificative.

Întregul proces de întocmire, certificare şi publicare a situațiilor financiare este în directă dependență de gradul de dezvoltare a culturii şi teoriei contabile, de orientarea reglementării contabile şi de specificul practicii, la nivel global, dar mai ales la nivel național.



12.4. Lucrări preliminare întocmirii siotuațiilor financiare anuale

Întocmirea situațiilor financiare reprezintă un proces complex de agregare a informațiilor în vederea determinării indicatorilor economico – financiari privind poziția financiară (situația patrimoniului) şi rezultatele obținute (performanța financiară).

Derularea acestei operațiuni presupune efectuarea unor lucrări preliminare concretizate în:

1. Verificarea înregistrării corecte în conturile contabile a tuturor tranzacţiilor şi evenimentelor economice;
2. Verificarea concordanţei dintre evidenţa operativă, contabilitatea analitică şi contabilitatea sintetică;
3. Stabilirea balanţei conturilor înainte de inventariere;
4. Inventarierea generală a patrimoniului;
5. Contabilitatea operaţiilor de regularizare privind: diferenţele de inventar; amortizările; ajustările pentru deprecieri; provizioanele; diferenţele de curs valutar; delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor.
6. Determinarea rezultatului exerciţiului şi distribuirea profitului sau finanţarea pierderii;
7. Întocmirea balanţei de verificare finală;
8. Închiderea conturilor de activ şi a conturilor de pasiv.

1. Verificarea înregistrării corecte în conturile contabile a tuturor tranzacţiilor şi evenimentelor economice: Prin această verificare se urmăreşte dacă toate tranzacţiile şi evenimentele economice înregistrate în contabilitate au la bază documente justificative şi dacă sunt înregistrate corect în contabilitate.

2. Verificarea concordanţei dintre evidenţa operativă, contabilitatea analitică şi contabilitatea sintetică: Această verificare se face pentru a urmări principalele corelaţii dintre evidenţa documentelor justificative, conturile analitice şi conturile sintetice în care sunt înregistrate tranzacţiile şi evenimentele economice.

3.*Stabilirea balanţei conturilor înainte de inventariere*: Pentru centralizarea şi controlul exactităţii datelor înregistrate în conturi se întocmesc balanţa de verificare înainte de inventarierea patrimoniului. Discutată din acest punct de vedere, balanţa pregăteşte datele de referinţă necesare comparării soldurilor din inventarul contabil şi inventarul faptic. Balanţa conturilor înainte de inventariere poate fi abordate ca un inventar contabil. Relaţiile de control proprii balanţei sunt cele dintre debitul şi creditul conturilor înregistrarea sintetică şi analitică. Dintre acestea, cea care oferă informaţii de control privind înregistrarea în conturi a tuturor documentelor justificative este aceea că totalul rulajului debitor sau creditor din balanţă trebuie să fie egal cu totalul rulajului calculat în Registrul-jurnal.Situaţia de referinţă a inventarului faptic o reprezintă soldurile finale calculate în balanţă. De aceea, balanţa poate fi interpretată şi ca un inventar contabil. Balanţa conturilor poate fi discutată şi prezentată şi ca instrument de verificare a conţinutului soldurilor conturilor contabile, în sensul ca acestea să reflecte operaţii economice şi financiare reale consemnate în documentele justificative şi înregistrate în concordanţă cu normele metodologice de utilizare a conturilor.

4.Inventarierea generală :Inventarierea generală a patrimoniului reprezintă lucrarea preliminară prin care se stabileşte situaţia reală a patrimoniului. Relaţia proprie inventarului, prin care se determină situaţia reală a patrimoniului la un moment dat este de forma[40]:

Situaţia netă = Activul inventariat – Datoriile inventariate

Constatarea existenţei elementelor inventariate se face prin observarea directă (prin numărare, cântărire, măsurare, cubare şi calcule tehnice, după caz) pentru bunurile corporale, pe baza de registru sau documente (extrase de cont confirmate de terţi) pentru bunurile necorporale, creanţe şi datorii. Evaluarea elementelor patrimoniale inventariate se face la nivelul valorii actuale, denumită valoare de inventar.

5. Contabilitatea operaţiilor de regularizare

A. Operaţii privind regularizarea plusurilor şi minusurilor de inventar

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidenţa tehnico – operativă în termen de cel mult trei zile de la data aprobării procesului – verbal de inventariere, de către administrator.

În contabilitate, rezultatele inventarierii se înregistrează astfel:

- plusurile cantitative se înregistrează ca intrări în patrimoniu ale elementelor respective;
- lipsurile cantitative se înregistrează ca ieşiri din patrimoniu ale elementelor respective;
- deprecierile reversibile se înregistrează sub forma ajustărilor pentru deprecieri sau pierderi de valoare, în cazul activelor,
- deprecierile ireversibile ale imobilizărilor amortizabile se înregistrează sub forma unor amortizări suplimentare;
- creşterea datoriilor se înregistrează prin constituirea unui provizion.

Plusurile se vor înregistra la valoarea justă, iar lipsurile se vor imputa la valoarea de înlocuire a bunurilor respective, care reprezintă costul de achiziţie al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare, la data constatării pagubei.

Atunci când lipsurile nu constituie infracţiuni se are în vedere posibilitatea *compensării* lor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiţii:[41]

- ✓ existenţa riscului de confuzie între sorturile aceluiaşi bun material, din cauza asemănării în ceea ce priveşte aspectul exterior: culoarea, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;
- ✓ diferenţele constatate în plus sau în minus să privească aceeaşi perioadă de gestiune şi aceeaşi gestiune;
- ✓ lipsurile constatate la inventariere să nu provină din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective datorită vinovăţiei persoanelor care răspund de gestionarea lor.

[40]Mihai Ristea, Mirela Dima – ***Contabilitatea societăţilor comerciale***, Ed. Universitară, Bucureşti, 2002, p.349
[41] Mircea Boulescu, Marcel Ghiţă – **Control financiar**, Ed. Eficient, Bucureşti, 1997, p.167

La stabilirea valorii de imputare compensarea se face pentru cantități egale între plusurile şi minusurile constatate la sorturile supuse compensării. În cazul în care cantitățile constatate în plus la anumite sortimente de bunuri materiale sunt mai mari decât cantitățile constatate în minus la alte sortimente, similare din punct de vedere al aspectului exterior, se procedează la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a diferenței în plus, începând cu sortimentele care au prețurile unitare cele mai scăzute.

Diferențele valorice (pentru cantități egale de plusuri şi minusuri intrate în compensare) se stabilesc în funcție de totalul valorilor plus şi totalul valorilor minus.

În urma compensării nu pot rezulta pentru firmă diferențe nefavorabile, iar dacă totuşi există, acestea se recuperează de la cei vinovați deoarece în urma compensării nu se poate diminua patrimoniul unității.

Compensarea cantitativ-valorică a minusurilor cu plusurile constatate la inventariere este aplicată numai în cazul gestiunilor cu evidență cantitativ-valorică.

Pentru a realiza tapițeria la mobila fabricată, S.C. MOLDSILVA SA utilizează stofă provenită de la diferiți furnizori. Datorită aspectului exterior (model, desen, culoare) există un risc real de confuzie între unele sortimente de stofă. Dacă la aceste sortimente se constată plusuri şi minusuri la inventariere ele pot fi compensate deoarece sunt constatate în cadrul aceleiaşi gestiuni, iar minusurile nu constituie produsul unei infracțiuni. Efectuarea calculelor de compensare, prezentate în continuare, generează patru situații diferite.

Situația 1: Când plusurile de inventar sunt mai mari atât cantitativ cât şi valoric decât minusurile, în urma calculelor de compensare va rezulta un plus cantitativ şi o diferență valorică în plus.

La inventariere pentru patru sortimente de stofă care întrunesc condițiile necesare compensării se constată plusuri şi minusuri cantitative şi valorice centralizate în tabelul nr. 5.

Tabelul nr. 5

Sortiment	UM	Preț unitar (lei)	Cantități		Valoare	
			în plus	în minus	în plus	în minus
S_1	m	80	3		240	
S_2	m	70		2		140
S_3	m	60	5		300	
S_4	m	50		4		200
Total			8	6	540	340

Se constată că plusurile cantitative sunt mai mari decât minusurile cu 2m. Deoarece compensarea se face între cantități egale de plusuri şi minusuri, vor fi eliminați din calcul 2m dintre cei plus care au prețurile unitare cele mai scăzute. În consecință, nu intră în compensare 2m din sortimentul S_4 (2m x 60 lei = 120 lei).

Situația compensărilor se prezintă astfel:

plusuri		minusuri	
3 m x 80 lei = 240 lei		2 m x 70 lei = 140 lei	
3 m x 60 lei = 180 lei		4 m x 50 lei = 200 lei	
6 m	420 lei	6 m	340 lei

plus valoric: 80 lei

În urma compensării gestiunea va fi încărcată cu suma de 200 lei formată din plusul cantitativ de 2m x 60 lei = 120 lei care nu este luat în calculul compensării şi diferența valorică pozitivă rezultată în urma compensării cantităților egale de 80 lei. În acest caz, unitatea patrimonială nu suferă un prejudiciu efectiv şi, în consecință, nu există sume imputate gestionarului.

Situația 2: Când plusurile depăşesc din punct de vedere cantitativ minusurile, dar cantităţile intrate în compensare au o valoare mai mică, în urma calculelor de compensare va rezulta o diferenţă valorică negativă. În acest caz se impută diferenţa valorică negativă, iar cantităţile constatate în plus şi necompensate se vor înregistra ca plusuri.

În tabelul nr. 6 este prezentată situaţia plusurilor şi minusurilor constatate la inventariere.

Tabelul nr. 6

Sortiment	UM	Preţ unitar (lei)	Cantităţi		Valoare	
			în plus	în minus	în plus	în minus
S_1	m	70		2		140
S_2	m	60		5		300
S_3	m	50	6		300	
S_4	m	45	3		135	
Total			9	7	435	440

Deoarece plusurile cantitative sunt mai mari decât minusurile vor fi eliminaţi din calculul compensării 2m din sortimentul S_4 (2m x 45 lei= 90 lei).

Situaţia compensărilor se prezintă astfel:

plusuri		minusuri	
6 m x 50 lei = 300 lei		2 m x 70 lei = 140 lei	
1 m x 45 lei = 45 lei		5 m x 60 lei = 300 lei	
7 m	345 lei	7 m	440 lei

minus valoric: 95 lei

În urma compensării se încarcă gestiunea cu valoarea sortimentelor constatate în plus care au fost excluse din calculul compensării (2m din sortimentul S_4 în valoare de 90 lei), concomitent imputându-se diferenţa valorică negativă de 95 lei, rezultată în urma compensării cantităţilor egale.

Situaţia 3: Când plusurile sunt din punct de vedere cantitativ mai mici decât minusurile, dar cantităţile intrate în compensare au o valoare mai mare decât cea a minusurilor, cantităţile necompensate se impută gestionarului, iar diferenţa valorică se înregistrează ca plus.

Plusurile şi minusurile constatate la inventariere pentru patru sortimente care întrunesc condiţiile compensării sunt prezentate în tabelul nr. 7.

Tabelul nr. 7

Sortiment	UM	Preţ unitar (lei)	Cantităţi		Valoare	
			în plus	în minus	în plus	în minus
S_1	m	90	3		270	
S_2	m	80	3		240	
S_3	m	55		4		220
S_4	m	50		5		250
Total			6	9	510	470

Deoarece minusurile cantitative sunt mai mari decât plusurile vor fi eliminaţi din calculul compensării 3m din sortimentul S_4 (3m x 50 lei= 150 lei).

Situaţia compensărilor se prezintă astfel:

Plusuri		minusuri	
3 m x 90 lei = 270 lei		4 m x 55 lei = 220 lei	
3 m x 80 lei = 240 lei		2 m x 50 lei = 100 lei	
6 m	510 lei	6 m	320 lei

plus valoric: 190 lei

În urma acestei compensări rezultă o diferenţă valorică pozitivă de 190 lei care se va înregistra ca un plus în gestiune şi o lipsă cantitativă necompensată de 3 m din sortimentul S_4 în valoare de 150 lei care se impută gestionarului.

Situația 4: Când plusurile sunt mai mici decât minusurile, atât cantitativ cât şi valoric, se vor imputa gestionarului atât cantitățile rămase necompensate, cât şi diferența valorică negativă.

În tabelul nr.8 este prezentată situația plusurilor şi minusurilor constatate la inventariere pentru patru sortimente care întrunesc condițiile necesare compensării.

Tabelul nr. 8

Sortiment	UM	Preț unitar (lei)	Cantități		Valoare	
			în plus	în minus	în plus	în minus
S_1	m	85		2		170
S_2	m	80	4		320	
S_3	m	75		8		600
S_4	m	60	2		120	
Total			6	10	440	770

Deoarece minusurile cantitative sunt mai mari decât plusurile vor fi eliminați din calculul compensării 4m din sortimentul S_3 (4m x 75 lei= 300 lei).

Situația compensărilor se prezintă astfel:

Plusuri		minusuri	
4 m x 80 lei = 320 lei		2 m x 85 lei = 170 lei	
2 m x 60 lei = 120 lei		4 m x 75 lei = 300 lei	
6 m	440 lei	6 m	470 lei

minus valoric: 30 lei

În urma acestei compensări se va stabili răspunderea materială a gestionarului pentru suma de 330 lei din care 300 lei reprezintă valoarea a 4 m din sortimentul S_4 constatați lipsă (care se exclud din calculul compensării în vederea asigurării egalității cantitative) şi 30 lei reprezintă diferența valorică negativă rezultată în urma compensării.

La unele categorii de stocuri pot surveni, pe timpul transportului, manipulării sau depozitării, anumite pierderi cantitative datorate unor procese şi fenomene naturale, cum sunt: evaporarea, volatilizarea, pulverizarea, spargerea, fărâmițarea şi altele. Aceste pierderi normale sunt numite *perisabilități (scăzăminte admisibile)*. Ele nu provin din vina gestionarului sau altor persoane. Sunt asimilate perisabilităților şi pierderile datorate condițiilor de muncă şi de supraveghere din unele societăți comerciale, cunoscute sub denumirea de "pierderi de risc de vânzare" care se acordă magazinelor de desfacere cu amănuntul şi unităților de alimentație publică.

Potrivit normelor legale nu sunt considerate perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic şi nici cele produse prin neglijență, sustrageri sau alte cauze imputabile persoanelor vinovate. De asemenea nu sunt considerate perisabilități pierderile datorate depozitării unor categorii de bunuri peste durata normală.

Cota procentuală de scăzăminte se stabileşte de conducerea fiecărei unități în funcție de pierderile efective din perioada precedentă şi noile condiții create în activitatea de transport, manipulare şi depozitare a bunurilor respective. Pentru bunurile materiale la care perisabilitatea se produce prin spargere sau prin fărâmițare, acordarea de perisabilități este condiționată de prezentarea părților componente care să însumeze cel puțin 75% din produs şi a procesului

verbal de constatare a acestora, avizat de manager. Limite maxime de perisabilitate pentru mărfurile ambalate în recipient din sticlă se aplică şi pentru ambalajele respective.

Contribuabilii pot stabili cote de perisabilităţi diferenţiate sortimental pe depozite, magazine, gestiuni scăzăminte admise la cheltuieli din profitul impozabil, cu obligaţia încadrării în limitele maxime de perisabilitate prevăzute de legislaţie. Pierderile care depăşesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal. Normele privind limitele legale de perisabilitate sunt valabile numai pentru persoanele juridice care sunt obligate, potrivit legii, la plata impozitului pe profit, în limita cărora cheltuielile cu perisabilităţile sunt deductibile din veniturile realizate.

În raport de natura structurilor de activ şi de pasiv, inventariate, regularizarea diferenţelor de inventar impune următoarele tipuri de înregistrări:

Plusuri de active imobilizate, la valoarea de inventar:

20, 21, 23, 26 „Conturi de active imobilizate”	=	131 „Subvenţii pentru investiţii”

TVA corespunzătoare se înregistrează astfel:

4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”

Pentru cota de TVA nedeductibilă, stabilită pe baze de decont, se face înregistrarea:

20, 21, 23, 26 „Conturi de active imobilizate”	=	4426 „TVA deductibilă”

Observaţie: în locul conturilor debitoare de mai sus se poate folosi contul 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”

Plusuri de stocuri achiziţionate:

30, 31, 35, 36, 37 „Conturi de stocuri”	=	60 „Cheltuieli cu materii prime, materiale şi mărfuri”

- Plusuri de stocuri obţinute din producţie proprie:

33, 34 „Conturi de stocuri”	=	71 „Venituri din producţia stocată”

- Plusuri de investiţii financiare pe termen scurt:

50 „Investiţii pe termen scurt”	=	6642 „Pierderi din investiţii pe termen scurt cedate”

- Plusuri constatate la inventarierea casieriei, la societăţile cu capital privat:

531 „Casa”	=	7588 „Alte venituri din exploatare”

- Pentru minusurile de inventar neimputabile, cu excepţia minusului de casă şi a celui de active imobilizate, înregistrările sunt de sens invers cu cele prezentate în cazul plusurilor.
- Minusul de active imobilizate:

%	=	20, 21, 23, 26 „Conturi de active imobilizate”
28 „Amortizări privind imobilizările (pentru amortizarea aferentă)”		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital”		

Concomitent se mai înregistrează imputarea la valoarea de înlocuire de la data constatării pagubei inclusiv TVA:

4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul” sau 461”Debitori diverşi”	% 7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital” 4427 „TVA colectată”

Pentru bunurile lipsă sau depreciate calitativ, constatate pe bază de inventariere peste normele legale neimputabile se datorează TVA. Operațiunea se reflectă în contabilitate prin înregistrarea:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”	4427 „TVA colectată”

Minusuri constatate la inventarierea casieriei, la societățile cu capital privat:

6588 „Alte cheltuieli de exploatare”	531 „Casa”

Dacă minusurile de inventar de natura stocurilor sunt imputabile, înregistrările sunt similare cu cele efectuate în cazul minusurilor neimputabile. Totodată pentru valoarea imputabilă se face înregistrarea:

4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul” 461 „Debitori diverşi”	% 7588 „Alte venituri din exploatare” 4427 „TVA colectată”

În cazul lipsurilor imputabile, o mare importanță o are evaluarea pagubelor provocate unității patrimoniale. În acest sens, trebuie să se asigure nu numai acoperirea pierderilor suferite de unitatea patrimonială, dar şi o determinare corectă a sumelor imputate persoanelor vinovate.

Prejudiciul produs prin afectarea unor stocuri nu se evaluează la costul istoric, ci la valoarea lor reală care reprezintă sumele cuvenite unităților ca despăgubiri. Pentru stocurile procurate cu titlu oneros (materii prime, materiale consumabile, ambalaje) valoarea reală este costul de achiziție. Pentru stocurile obținute din producție proprie valoarea reală se determină prin corectarea costurilor prestabilite din contabilitate cu diferențele favorabile sau nefavorabile calculate la sfârşitul perioadei de gestiune. În cazul mărfurilor evaluate la preț de vânzare, valoarea reală este dată de prețul de cumpărare şi cheltuielile de circulație deja efectuate şi nu de prețul cu amănuntul înregistrat în contabilitate.

În condiții de stabilitate monetară, evaluarea pagubelor se face la prețul bunurilor din momentul producerii pagubei. Dacă acest moment nu poate fi precizat cu exactitate, se ia în considerare prețul de la data constatării prejudiciului. În condiții de inflație , normele actuale prevăd că în cazul constatării unor lipsuri imputabile administratorii vor lua măsura imputării acestora la valoarea lor de înlocuire. Această valoare reprezintă costul de achiziție al bunurilor respective la data constatării pagubei, la care se adaugă TVA.

Prejudiciile pentru care se aplică modalitățile de evaluare ce vor fi prezentate în continuare au cinci atribute, ele fiind materiale, efective, directe, reale şi certe.

Caracterul material al prejudiciilor se referă la faptul că ele au un conținut economic şi în consecință pot fi exprimate şi recuperate în bani.

Diminuarea efectivă a patrimoniului conferă pagubelor atributul de efective. Prejudiciile sunt directe deoarece au legătură cu fapta vinovatului şi sunt reale fiind întemeiate pe valoarea reală a bunurilor. În acelaşi timp, ele sunt certe fiind precis determinate, iar existența şi întinderea lor sunt neîndoielnice. Ținând cont „de felul răspunderii, de natura bunurilor sau valorilor şi forma pe care o îmbracă prejudiciul cauzat”[42], pot fi analizate trei situații diferite de evaluare a pagubelor.

O primă situație este cea în care prejudiciile sunt provocate de salariații unității şi constau în lipsa, dispariția sau distrugerea totală a unor bunuri. Deoarece între unitate şi salariați este încheiat un contract de muncă, răspunderea pentru prejudiciile cauzate de angajați se stabileşte pe baza prevederilor Codului Muncii. Dacă obiectul prejudiciului îl constituie bunuri pentru care se cunoaşte prețul cu amănuntul existent pe piață, evaluarea se face la acest preț. Celelalte bunuri constate lipsă sau total distruse se evaluează la valoarea de înlocuire sau prețul pieței, existând posibilitatea ca unitățile să utilizeze cote de adaos comercial cu coeficienți de majorare pentru a descuraja prejudicierea patrimoniului. Obiectele realizate în cadrul unității păgubite, dare care nu sunt înregistrate ca atare, se evaluează la prețuri stabilite de unitatea în cauză astfel încât aceasta să-şi acopere integral cheltuielile efectuate.

Pentru bunurile constate lipsă, ce urmează a fi imputate şi care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea lor de imputare se stabileşte de către o comisie formată din specialişti în domeniul respectiv.

Producția nefinită constatată lipsă sau distrusă se evaluează la nivelul costurilor efective, dar cu reevaluarea materialelor conținute la prețuri de înlocuire şi cu adăugarea cotelor corespunzătoare din cheltuielile indirecte.

O situație distinctă o prezintă prejudiciile aduse de salariați şi care constau în degradarea, deteriorarea sau distrugerea parțială a bunurilor. Valoarea despăgubirilor pentru bunurile reparate, recondiționate, transformate sau valorificate nu poate depăşi prețul de piață al unor bunuri identice sau similare. Dacă bunurile care fac obiectul pagubei pot fi aduse la starea lor inițială prin operații de reparare sau recondiționare, prejudiciile produse unității se evaluează la nivelul cheltuielilor efective necesitate de operațiile amintite. Atunci când bunurile degradate sunt vândute cu preț redus, valorificate la preț de deşeu sau reintroduse în producție ca materie primă, valoarea prejudiciului se ridică la nivelul diferenței dintre prețul anterior al bunurilor în cauză şi suma obținută prin valorificare. Pentru bunurile degradate care pot fi transformate în altele de o calitate inferioară, de dimensiuni reduse sau cu valoare mai mică, prejudiciul se

[42] Ion Florea, Radu Florea – ***Controlul economico-financiar***, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2000, p.246

determină ca diferență între prețul de înregistrare al bunurilor şi valoarea noilor bunuri create, la care se adaugă cheltuielile suplimentare făcute.

În situația în care prejudiciul este produs prin fapte ce constituie delicte civile sau infracțiuni comise de persoane care nu sunt angajați ai unității păgubite, răspunderea se stabileşte potrivit Codului Civil şi Codului Penal. Un prejudiciu de acest fel se evaluează prin însumarea valorii efective a pagubei cu valoarea foloaselor nerealizate de unitatea patrimonială. Ultima valoare menționată poate reprezenta producția neobținută, beneficiile nerealizate, cheltuielile suplimentare făcute, despăgubiri sau penalități plătite altor unități.

Cu ocazia stabilirii diferențelor de inventar se înregistrează şi stocurile finale sau variația stocurilor în cazul metodei inventarului intermitent. Mărimea stocurilor se determină prin inventarul fizic al acestora, iar ieşirile prin calcul pe baza relației:

Ieşirile de stocuri = Stocul inițial + Intrările de stocuri – Stocul final

Pe baza registrului – inventar şi a balanței de verificare întocmite la 31 decembrie, se întocmeşte bilanțul, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate puse de acord cu situația reală a elementelor de activ şi pasiv, stabilită la inventariere.

B. Operații privind calculul amortizărilor

În principiu amortizarea activelor imobilizate se calculează şi înregistrează pe baza planului de amortizare. La închiderea exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului, este normal ca valoarea de inventar să fie egală cu valoarea rămasă de amortizat. Dacă valoarea de inventar este mai mică decât cea rămasă de amortizat, diferența se regularizează astfel:

a) înregistrarea unei amortizări excepționale, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă (exemplu activele fixe inutilizabile propuse pentru casare),

b) constituirea unor ajustări pentru deprecierea activelor fixe, în cazul când se constată o depreciere reversibilă sau relativă ca urmare a unor cauze cum sunt:

- apariția unei deprecieri de care nu s-a ținut seama cu ocazia amortizării;

- supraevaluarea activelor fixe cu ocazia reevaluării anterioare;

- lipsa de utilitate în momentul inventarierii (trecute în conservare, inutilizabile temporar);

- alte cauze care determină ca valoarea actuală să fie mai mică decât valoarea rămasă de amortizat.

C. Operații privind ajustările pentru deprecieri

Ajustările pentru deprecieri vizează acele elemente de activ la care se constată o depreciere posibil reversibilă (valoarea de inventar la închiderea exercițiului mai mică de cât valoarea contabilă de intrare). Dacă pentru elementul de activ la care se constată deprecierea reversibilă nu există deja o ajustare pentru depreciere, aceasta se va constitui. În situația în care

deprecierea calculată la sfârşitul exerciţiului este superioară ajustării existente, se constituie o ajustare suplimentară. Dacă deprecierea constatată pe baza inventarului este inferioară ajustării constituite, aceasta se diminuează în mod corespunzător.

D. Operaţii privind provizioanele

Provizioanele se constituie pentru finanţarea acelor cheltuieli şi pierderi a căror realizare sau plată este incertă ori pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare.

La închiderea exerciţiului provizioanele constituite efectiv se înregistrează în debitul conturilor de cheltuieli şi creditul conturilor de provizioane.

E. Diferenţele de curs valutar

Creanţele, datoriile şi disponibilităţile băneşti în valută trebuie să figureze în bilanţul contabil la ultimul curs de schimb din exerciţiul financiar.

Această regulă impune modificarea valorii de intrare (în lei) a creanţelor, datoriilor şi disponibilităţilor în valută, prin utilizarea conturilor 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar" şi 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar".

Diferenţele de curs aferente creanţelor exprimate în devize, rezultate la închiderea exerciţiului, se înregistrează astfel:

- în cazul diferenţelor favorabile de curs valutar (curs de schimb la sfârşitul exerciţiului mai mare decât cel de la data înregistrării creanţei):

%	765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"
267 „Creanţe imobilizate"	
411 „Clienţi"	
461 „Debitori diverşi"	

- în cazul diferenţelor nefavorabile de curs valutar (cursul valutar la sfârşitul exerciţiului mai mic decât cel de la data înregistrării creanţei):

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	%
	267 „Creanţe imobilizate"
	411 „Clienţi"
	461 „Debitori diverşi"

Diferenţele de curs aferente datoriilor exprimate în devize, rezultate la închiderea exerciţiului, se înregistrează astfel:

- în cazul diferenţelor favorabile de curs valutar (curs valutar la sfârşitul exerciţiului mai mic decât cel de la data înregistrării datoriei).

%	765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"
16 „Împrumuturi şi datorii asimilate"	
401 „Furnizori"	
462 „Creditori diverşi"	

- în cazul diferenţelor nefavorabile de curs valutar (curs valutar la sfârşitul exerciţiului mai mare decât cel de la data înregistrării datoriei):

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	%
	16 „Împrumuturi şi datorii asimilate"
	401 „Furnizori"
	462 „Creditori diverşi"

Diferenţele de curs valutar aferente disponibilităţilor în devize rezultate din evaluarea la cursul zilei, în vigoare la închiderea exerciţiului financiar se contabilizează astfel:

- diferenţe favorabile (curs valutar la închiderea exerciţiului mai mare decât cel de la data încasării disponibilităţilor în devize):

5XX „Conturi de disponibilităţi în devize”	765 „Venituri din diferenţe de curs valutar”

- diferenţe nefavorabile (curs valutar la închiderea exerciţiului mai mic decât cel de la data încasării disponibilităţilor în devize):

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar”	5XX „Conturi de disponibilităţi în devize””

F. Operaţii privind delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor

Pentru a stabili corect rezultatul exerciţiului este necesară separarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în cursul exerciţiului sau preluate ca sold din exerciţiul precedent. Se impune delimitarea pe perioade de gestiune a veniturilor şi cheltuielilor, preluând din sarcina exerciţiului curent cheltuielile care vor genera efecte în perioadele următoare. Serveşte acestui scop contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”.

Asemenea cheltuieli sunt cele care privesc: reparaţiile capitale neprevizibile, chiriile, abonamentele şi altele asemenea.

Contul 472 „Venituri înregistrate în avans” consemnează veniturile anticipate şi veniturile de realizat (cum sunt încasările din chirii, din abonamente, asigurări, etc) aferente perioadelor sau exerciţiilor următoare.

6. Determinarea rezultatului exerciţiului şi distribuirea profitului sau finanţarea pierderii: Pentru a stabili rezultatul exerciţiului se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli ale perioadei curente prin preluarea acestora în debitul contului 121 „Profit şi pierderi” precum şi la închiderea conturilor de venituri ale perioadei curente prin preluarea soldurilor creditoare în creditul contului 121 „Profit şi pierderi”.

La închiderea exerciţiului, situaţia în contul 121 „Profit şi pierderi” fără înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor pe luna decembrie se prezintă astfel[43]:

☞ Cheltuieli cumulate până la 30 noiembrie, inclusiv cheltuielile cu impozitul pe profit	☞ Veniturile cumulate până la 30 noiembrie
☞ Soldul creditor – Profit net	☞ Soldul debitor – Pierdere netă

La închiderea exerciţiului financiar contul 121 „Profit şi pierdere” încorporează cheltuielile pe luna decembrie, inclusiv impozitul calculat pe luna decembrie şi veniturile realizate pe aceeaşi lună. Se precizează că mărimea impozitului pe profit pe luna decembrie este egală cu impozitul calculat pe luna noiembrie.

Modul specific de calcul şi impozitare a profitului în România generează la închiderea exerciţiului financiar definirea în plan teoretic a relaţiei de calcul a rezultatului contabil. În componenţa cheltuielilor corespondente veniturilor realizate se includ şi cheltuieli cu impozitul pe profit calculat şi evidenţiat (plătit) în cursul exerciţiului.

De aceea, se poate aprecia că rezultatul contabil înainte de impozitare este caracterizat prin formula:

[43] Mihai Ristea, Mirela Dima – ***Contab ilitatea societăţilor comercial***e, Ed. Universitară, Bucureşti, 2002, p.366

Rezultatul contabil înainte de impozitare =	*(Venituri realizate*	*- Cheltuieli corespondente) veniturilor realizate*	*+ Cheltuieli cu impozitul pe profit calculat şi evidenţiat în cursul exerciţiului*

Trebuie făcută distincție între rezultatul contabil şi rezultatul fiscal.

Rezultatul contabil reprezintă suma globală a profitului sau a pierderii exercițiului financiar ce figurează în contul 121 „Profit şi pierderi" înainte de impozitare.

Rezultatul fiscal reprezintă profitul impozabil sau pierderea fiscală a exercițiului, stabilit potrivit regulilor fiscale şi în funcție de care se calculează volumul impozitelor exigibil (sau rambursabile).

Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă (V) şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora (Ch), dintr-un an fiscal la care se adună cheltuielile nedeductibile (Chn) şi se scad veniturile neimpozabile (Vn) sau deducerile fiscale (Df). Din mărimea obținută se scade, dacă este cazul şi pierderea fiscală rămasă de recuperat din anii precedenți (Pfr).

$$\text{Profit impozabil} = V - Ch + Chn - Vn - Pfr$$

Societățile comerciale pot repartiza profitul pentru:

- constituirea de rezerve legale;
- acoperirea pierderilor fiscale din anii precedenți.

Aceste două alocări se fac din profitul brut.

Pe seama profitului net se fac repartizări pentru:

- participarea salariaților la profit;
- constituirea de rezerve, altele decât cele legale;
- dividende de plată;
- alte destinații, conform Hotărârii Adunării Generale a Acționarilor sau Asociaților.

În situația în care soldul final al contului 121 „Profit şi pierderi" este debitor, unitatea patrimonială închide exercițiul financiar cu o pierdere. ***Pierderea anuală*** declarată de contribuabili se recuperează din profitul impozabil al următoarelor exerciții financiare, fără a depăşi cinci ani consecutivi.

Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora. În cazul în care recuperarea pierderii fiscale se face din rezervele legale, constituite din profit înainte de impozitare, reconstituirea rezervei legale nu va mai fi o sumă deductibilă la calculul profitului impozabil.

7. Întocmirea balanței de verificare finală

Din jurnal, mişcările reflectate după ce a avut loc întocmirea balanței de verificare primare, se sistematizează în Cartea mare. Pe baza datelor din Cartea mare se întocmeşte balanța

de verificare finală. Modelul de balanță de verificare trebuie să conțină cel puțin soldurile de la începutul anului, rulajul conturilor în cursul exercițiului şi soldul final.

8. Închiderea conturilor de activ şi a conturilor de pasiv

Ca închiderea exercițiului în Registrul Jurnal se utilizează contul 892 „Bilanț de închidere". Acest cont va primi în debit soldurile finale debitoare ale conturilor de activ rămase încp nesoldate şi în credit soldurile finale creditoare ale conturilor de pasiv rămase încă nesoldate.

12.5. Structura şi întocmirea situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare au rolul de a contribui la atingerea obiectivului contabilității şi anume, furnizarea de informații care să asigure o imagine fidelă asupra poziției financiare, performanțelor financiare şi modificărilor poziției financiare ale entității, în scopul utilizării acestor informații de către utilizatorii interni şi externi. Întocmirea situaților financiare reprezintă un proces complex de agregare a datelor în vederea constituirii indicatorilor economico – financiari privind situația patrimoniului şi rezultatele obținute. Derularea acestui proces se concretizează într-o suită de lucrări, dintre care unele beneficiază de un caracter preliminar, iar altele sunt posesoarele atributului de redactare şi completare efectivă a situațiilor financiare.

Structura situațiilor financiare anuale care trebuie întocmite de către entitățile economice diferă în funcție de mărimea acestora. OMFP 1802/2014 şi OMFP 123/2016 împarte entitățile economice în trei categorii: microentități, entități mici, entități mijlocii şi mari.

Microentitățile sunt societățile care la data bilanțului, îndepliesc cel puțin două criterii dintre:

- total active 350 000 euro;
- cifra de afaceri netă 700 000 euro;
- numărul mediu de salariați în exercițiul financiar 10.

Microentitățile depun situații financiare anuale, care cuprind:

- bilanțul prescurtat;
- contul de profit şi pierdere prescurtat;
- notele explicative (Notele explicative au un număr redus de informații conform art. 468 şi 491 din OMFP 1802/2014)

Entitățile mici sunt societățile, care la data bilanțului, nu se încadrează la microentități şi nu depăşesc limitele a cel puțin două dintre criteriile:

- total active 4 000 000 euro;
- cifra de afaceri netă 8 000 000 euro;
- numărul mediu de salariați în exercițiul financiar 50.

Entitățile mici depun situații financiare anuale, care cuprind:

- bilanțul prescurtat;
- contul de profit şi pierdere;
- notele explicative care sunt mai detaliate decât la microentități

Opțional: depun situația fluxurilor de trezorerie şi a capitalului social.

Entitățile mijlocii şi mari sunt societățile, care la data bilanțului, depăşesc limitele a cel puțin două dintre criteriile:

- total active 4 000 000 euro;
- cifra de afaceri netă 8 000 000 euro;
- numărul mediu de salariați în exercițiul financiar 50.

Entitățile mijlocii şi mari depun situații financiare anuale, care cuprind:

- Bilanț;
- Cont de profit şi pierdere;
- Situația modificărilor capitalului propriu;
- Situația fluxurilor de trezorerie;
- Note explicative la situațiile financiare anuale.

Situațiile financiare anuale enumerate mai sus vor fi însoțite de *Raportul administratorilor*.

Bilanțul reflectă poziția financiară a entității (capacitatea de a se adapta schimbărilor mediului) cu ajutorul resurselor economice controlate (active) şi a structurii de finanțare (capitaluri proprii, datorii). Pentru întocmirea bilanțului contabil, informațiile din balanța de verificare definitivă sunt sistematizate după anumite criterii: grad de lichiditate, termene de decontare şi natura economică a structurilor specifice bilanțului contabil.

Contul de profit şi pierdere reflectă performanța cu ajutorul veniturilor (capacitatea de a genera numerar), cheltuielilor (consumul resurselor perioadei), profitului/pierderii (eficiența sau noneficiența în utilizarea resurselor perioadei). Contul de profit şi pierdere se întocmeşte pe baza rulajelor cumulate de la începutul exercițiului financiar aferente conturilor de cheltuieli şi venituri. Formularul standard al Contului de profit şi pierdere cuprinde o serie de indicatori pentru cuantificarea rezultatelor financiare obținute de entitate.

Situația modificărilor capitalurilor proprii reflectă modificarea poziției financiare cu ajutorul detaliilor privind elementele componente ale capitalurilor proprii (capital social, prime legate de capital, rezerve etc). Situația modificărilor capitalului propriu reprezintă o componentă distinctă a situațiilor financiare anuale care cuprinde soldurile (inițiale şi finale) şi modificările din cursul exercițiului financiar, aferente fiecărui element al capitalurilor proprii.

Situația fluxurilor de numerar reflectă modificarea poziției financiare cu ajutorul fluxurilor de numerar (încasări şi plăți) ale activității de exploatare, de finanțare, investițională.

Această situație permite aprecierea modificării activului net al entității în cursul exercițiului financiar, structurii financiare (inclusiv lichiditatea şi solvabilitatea), capacității entității de a influența mărimea şi momentul apariției fluxurilor în vederea adaptării la conjunctura economică. Principalul obiectiv al *Situației fluxurilor de trezorerie* este de a reflecta influența activităților de exploatare, de investiții şi de finanțare asupra mijloacelor băneşti ale unei entități, pe parcursul unui exercițiu financiar. Situația fluxurilor de trezorerie clasifică încasările şi plățile de mijloace băneşti în următoarele grupe: fluxuri de trezorerie din activități de exploatare; fluxuri de trezorerie din activități de investiție; fluxuri de trezorerie din activități de finanțare.

Informațiile privind fluxurile de trezorerie oferă utilizatorilor situațiilor financiare o bază pentru evaluarea capacității entității de a genera numerar şi echivalente de numerar, precum şi a necesităților entității de a utiliza fluxurile de trezorerie.

Notele explicative trebuie să conțină informații despre bazele de întocmire, despre politicile contabile specifice, informații cerute de IFRS – uri şi care nu sunt prezentate în bilanț, contul de profit şi pierderi, situația modificărilor capitalurilor proprii şi situația fluxurilor de trezorerie. Notele explicative, ca şi formă de prezentare, sunt redate narativ, precum şi sub forma unor situații sau tabele. Notele explicative la situațiile financiare anuale sunt structurate astfel:

1. Active imobilizate
2. Provizioane
3. Repartizarea profitului
4. Analiza rezultatului din exploatare
5. Situația creanțelor şi datoriilor
6. Principii, politici şi metode contabile
7. Participanți şi surse de finanțare
8. Informații privind salariații, administratorii şi directorii
9. Calculul şi analiza principalilor indicatori economico - financiari (indicatori de lichiditate, indicatori de risc, indicatori de gestiune, indicatori de profitabilitate)
10. Alte informații

Notele explicative la situațiile financiare anuale au un rol determinant în fundamentarea opțiunilor manifestate de către utilizatorii informațiilor financiar – contabile, atât interni, cât şi interni. Notele explicative au rolul de a furniza informații financiar – contabile suplimentare celor care rezultă din celelalte elemente ale situațiilor financiare.

12.6. Rezumat

Situațiile financiare au rolul de a contribui la atingerea obiectivului contabilității şi anume, furnizarea de informații care să asigure o imagine fidelă asupra poziției financiare, performanțelor financiare şi modificărilor poziției financiare ale entității, în scopul utilizării

acestor informații de către utilizatorii interni şi externi. Întocmirea situaților financiare reprezintă un proces complex de agregare a datelor în vederea constituirii indicatorilor economico – financiari privind situația patrimoniului şi rezultatele obținute.

Întregul proces de întocmire, certificare şi publicare a situațiilor financiare este în directă dependență de gradul de dezvoltare a culturii şi teoriei contabile, de orientarea reglementării contabile şi de specificul practicii, la nivel global, dar mai ales la nivel național.

12.7. Teste de evaluare/autoevaluare

1. Enumerați situațiile financiare anuale pe tipuri de entități economice?
2. Care sunt obiectivele situațiilor financiare?
3. Enumerați etapele premergătoare întocmirii situațiilor finaciare.
4. Demonstrați de ce bilanțul este o componentă a situațiilor financiare.
5. Care sunt condițiile acceptate pentru regularizarea minusurilor şi plusurilor de inventar?

TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUARE FINALE

1. Mijloacele circulante au următoarele caracteristici:
    a) au durată de rotație mai mică de un an;
    b) îşi schimbă forma materială şi funcțională în funcție de stadiul circuitului economic;
    c) se află în continuă fluență valorică;
    d) rămân în societate în mod durabil.
2. Care din următoarele elemente fac parte din categoria imobilizărilor financiare:
    a) garanțiile şi cauțiunile depuse de unitatea patrimonială la terți în vederea executării unei obligații;
    b) acțiunile proprii răscumpărate;
    c) împrumuturile acordate pe termen lung.
3. Care din următoarele elemente sunt mijloace circulante băneşti:
    a) acreditive;
    b) timbre fiscale;
    c) titluri de participare,
    d) obligațiuni emise şi răscumpărate;
    e) avansuri de trezorerie;
    f) garanții depuse la terți.
4. Documentul de înregistrare zilnică a operațiunilor de casă este:
    a) registrul de casă;
    b) jurnalul de casă;
    c) registrul jurnal.
5. Creanțele şi datoriile se evaluează la intrarea în patrimoniu la:
    a) valoarea de intrare;
    b) valoarea contabilă;
    c) valoarea nominală;
    d) costul istoric.
6. Din punct de vedere al scopului pentru care se întocmesc, articolele contabile sunt:
    a) articole contabile de stornare în negru:
    b) articole contabile de înregistrare curentă;
    c) articole contabile complexe;
    d) articole contabile de stornare în roşu.
7. Care din următoarele operațiuni corespund egalității contabile +A = -A:
    a) darea în consum a materiilor prime;
    b) încorporarea la rezerve a primelor legate de capital;
    c) acordarea unui avans de trezorerie administratorului;
    d) încasarea unei creanțe față de asociați.
8. Rezultatul analizei contabile se concretizează prin:
    a) egalitate bilanțieră;

b) înregistrarea într-un document justificativ;

c) articol contabil.

9. Evidența sistematică se ține cu ajutorul:
   a) Registrului Jurnal;
   b) Registrului Cartea Mare;
   c) Registrului Inventar.
10. Soldul final debitor al contului 121"Profit şi pierdere" reprezintă:
   a) o cheltuială fără acoperire;bvbvbb bbbbbn
   b) o pierdere;
   c) un profit.
11. Soldul final creditor al contului 121"Profit şi pierdere" reprezintă:
   a) o cheltuială fără acoperire;
   b) o pierdere;
   c) un profit.
12. Conturile de venituri şi cheltuieli nu figurează în bilanț pentru că:
   a) sunt conturi extrapatrimoniale;
   b) sunt prezente în contul "Profit şi pierdere"
   c) sunt prezentate în anexă;
   d) sunt conturi ale perioadei curente.
13. În activ se întâlnesc:
   a) elemente de mijloace;
   b) elemente de resurse proprii;
   c) posturi rectificative asupra mijloacelor;
   d) posturi rectificative asupra resurselor;
   e) cheltuieli ale perioadelor viitoare;
14. În clasa 4 "Conturi de terți" se înregistrează:
   a) datorii şi creanțe din exploatare;
   b) credite bancare;
   c) datorii şi creanțe bugetare;
   d) datorii şi creanțe extraordinare.
15. Dintre calculele periodice de sinteză fac parte:
   a) calcularea rezultatului;
   b) analiza comparativă;
   c) analiza contabilă;
   d) calculația costurilor;
   e) calculul previzional.

Răspunsuri: 1. a, b, c; 2. a, c; 3. a, b, d, e; 4. a; 5. c; 6. a, b, d; 7. a, c, d; 8. c;
9. b; 10. b; 11. c; 12. b; 13. a, d, e; 13.a, d, e; 14. a,c; 15. a,b.d,e

GLOSAR

Clasificarea conturilor - constă în sistematizarea conturilor potrivit caracteristicilor comune şi specifice ale acestora prin încadrarea lor în clase, grupe şi subgrupe de conturi după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulţimea conturilor folosite în contabilitatea curentă.

Materia contabilă - este noţiunea iniţială de la care trebuie să înceapă clasificarea, adică acele valori şi raporturi economico-juridice cuantificabile.

Conturile de gestionare a activelor imobilizate - sunt conturile folosite pentru a reflecta gestionarea bunurilor şi valorilor destinate să servească o perioadă îndelungată activitatea unităţii patrimoniale şi, deci, nu se consumă la prima utilizare.

Conturile de gestionare a activelor circulante - cuprind acele conturi destinate să reflecte gestionarea mijloacelor care se consumă într-un singur ciclu economic (excepţie: obiectele de inventar).

Valoarea contabilă - este valoarea de înregistrare a elementelor patrimoniale la intrarea în gestiune; se stabileşte în funcţie de modalitatea de intrare a bunurilor în patrimoniu.

Costul de achiziţie este valoarea de înregistrare a bunurilor procurate cu titlu oneros este format din preţ de cumpărare, taxe nerecuperabile, cheltuieli de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii achiziţiei.

Creanţele imobilizate - îmbracă forma creanţelor create cu ocazia acordării unor împrumuturi sau cu ocazia formării unor garanţii sau cauţiuni în favoarea terţilor, depuse de unitatea patrimonială la acestea.

Mijloacele circulante materiale - sunt alcătuite din acele elemente patrimoniale care cuprind bunurile din cadrul unităţii patrimoniale destinate fie pentru a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie, fie pentru a fi consumate la prima lor utilizare (excepţie fac obiectele de inventar).

Materialele de natura obiectele de inventar - sunt bunurile cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a putea fi încorporate în categoria mijloacelor fixe indiferent de durata lor de servire sau cu o durată mai mică de un an indiferent de valoarea lor.

Mărfurile - reflectă masa patrimonială alcătuită din bunurile ce se cumpără în vederea revânzării.

Metoda inventarului permanent - presupune utilizarea conturilor de gestionare a mijloacelor atât atunci când se înregistrează operaţiile de intrare cât şi atunci când se consemnează operaţiile de ieşire - dă posibilitatea stabilirii şi cunoaşterii stocurilor în orice moment atât cantitativ cât şi valoric.

Metoda inventarului intermitent - presupune utilizarea conturilor de stocuri doar la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune.

BIBLOGRAFIE

1. Achim Monica Violeta – ***Leasing: o afacere de succes: concept, derulare, contabilitate, eficienţă***, Editura Economică, Bucureşti, 2005
2. Andone Ioan, Tabără Neculai – ***Contabilitate, tehnologie şi competitivitate***, Editura Academiei Române, Bucureşti, 2006
3. Bojian Octavian – ***Contabilitate generală***, Editura Eficient, Bucureşti,1998
4. Botez Daniel – ***Tradiţii, actualităţi şi perspective ale profesiei contabile din România***, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2005
5. Boulescu Mircea, Ghiţă Marcel – ***Control financiar***, Editura Eficient, Bucureşti, 1997
6. Boulescu Mircea – ***Contabilitate şi expertiză contabilă***, Editura Fundaţiei România de Mâine, Bucureşti, 2000
7. Budugan Dorina, Berheci Ioan – ***Modele de gestiune internă a stocurilor şi calculaţia costurilor***, Editura. Contes, Iaşi, 1998
8. Budugan Dorina – ***Contabilitate şi control de gestiune***, Ediţia a II-a, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2002
9. Cappelletti L., Khouatra D., Beck E. – ***L'implatation d'un systeme de contrôle de gestion au sein d'entreprises liberales***, Communication pour le Congrès de l'AFC – Poitiers 2007, http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/programme/PDF/p151.pdf
10. Capron Michel – ***Contabilitatea în perspectivă***, Editura. Humanitas, Bucureşti, 1994
11. Călin Oprea – ***Contabilitatea de gestiune***, Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 2000
12. Călin Oprea, Ristea Mihai – ***Bazele contabilităţii***, Editura Naţional, Bucureşti, 2000
13. Cibotariu Irina – Ştefana – ***Finanţele întreprinderii***, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2008
14. Cohen A. Jeffrey – ***Imobilizările necorporale: evaluare şi beneficii economice***, Editura IRECSON, Bucureşti, 2008
15. Colasse Bernard – ***Contabilitate generală***, traducere Neculai Tabără, Editura Moldova, Iaşi, 1995
16. Colasse Bernard – ***Comptabilité Générale***, Economica, Paris, 2000
17. Constantinescu Cornel Coca – ***Leasing financiar: realitate şi perspectivă***, Editura Economică, Bucureşti, 2006
18. Demetrescu C.G. – ***Istoria contabilităţii***, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1972
19. Dumbravă Partenie – ***Contabilitate financiară***, Editura Presa Universitară Clujeană, Cluj – Napoca, 2002
20. Dumbravă Partenie, Pop Atanasiu - ***Contabilitate de gestiune în comerţ şi turism***, Editura Intelcredo, Deva, 1995
21. Dumbravă Partenie, Pop Atanasiu - ***Contabilitate de gestiune în industrie***, Editura Intelcredo, Deva, 1997
22. Dumitrana Mihaela, Jalbă Luminiţa, Duţă Oana – ***Contabilitate în comerţ şi turism***. Editura Universitară, Bucureşti, 2008
23. Dumitrana Mihaela, Negruţiu Magdalena – ***Contabilitatea în comerţ şi turism***, Editura Maxim, Bucureşti, 1996
24. Dumitrean Emilian – ***Contabilitate financiară***, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2008
25. Dumitrean Emilian, Scorţescu Gh., Toma C., Berheci I., Mardiros D.N. – ***Contabilitate financiară I,*** vol.I-II , Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2002
26. Dumitrean Emilian – ***Contabilitate financiară II***, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001
27. Eglem J.Y., Philipps André, Raulet Christian – ***Analyse comptable et financière***, Dunnod, Paris, 1993
28. Esnault Bernard, Hoarau Christian – ***Comptabilité financière***, Presses Universitaires de France, Paris, 1994
29. Feleagă Niculae, Ionaşcu Ion – ***Contabilitate financiară***, vol.I-III, Editura Economică, Bucureşti, 1993
30. Feleagă Niculae - ***Controverse contabile***, Editura Economică, Bucureşti, 1996
31. Feleagă Niculae, Ionaşcu Ion – ***Tratat de contabilitate financiară***, vol.I-II, Editura Economică, Bucureşti, 1998
32. Feleagă Niculae – ***Sisteme contabile comparate***, vol.I-III, Editura Economică, Bucureşti, 2000
33. Feleagă Niculae, Malciu Liliana – ***Politici şi opţiuni contabile***, Editura Economică, Bucureşti, 2002
34. Feleagă Liliana, Feleagă Niculae – ***Contabilitatea financiară: o abordare europeană şi internaţională***, vol. I – II, Editura Info Mega, Bucureşti, 2005
35. Florea Ion, Florea Radu – ***Controlul economico-financiar***, Editura CECCAR, Bucureşti, 2000
36. Florea Ion – ***De la monism la dualism contabil*** în volumul File din cronica performanţelor învăţământului şi culturii economice la Iaşi, Editura Policromia, Piatra-Neamţ,1995
37. Florea Ion, Macovei I.C. – ***Controlul economic, financiar şi gestionar***, Editura CECCAR, Bucureşti, 2007
38. Fundătură Dumitru – ***Managementul resurselor materiale***, Editura Economică, Bucureşti, 1999
39. Fayol H. – ***Administration industrielle et generale***, Dunnod, Paris, 1956
40. Hlaciuc Elena, Petriş Rusalim – ***Bazele contabilităţii***, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2006
41. Hlaciuc Elena, Mihalciuc Camelia – ***Organizarea contabilităţii financiare a entităţilor economice: abordări teoretice şi practice conforme cu prevederile OMFP 2374/2007 şi Standardele Internaţionale de Contabilitate***, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2008
42. Georgescu Iuliana, Macovei C., Berheci L.– ***Contabilitatea firmei***, Editura Junimea, Iaşi, 2003
43. Georgescu Iuliana – ***Elemente de contabilitate aplicate în societăţile comerciale şi instituţiile publice***, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2004
44. Gervais Michel – ***Contrôle de gestion***, Economica, Paris, 2005

45. González M. Suárez, Garcia M.M. – ***Bases para la implementation de un sistema de costos de calidad***, Revista „Contribuciones a la Economia", Universidad de Malaga, http://www.eumed.net/ce/2009a/sgmg.htm
46. Horomnea Emil – ***Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde***, vol. I Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001
47. Horomnea Emil – ***Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde***, vol. II Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2003
48. Horomnea Emil (coordonator), Tabără N., Budugan D., Georgescu I., Bețianu L.– ***Bazele contabilității. Concepte. Modele. Aplicații***, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2007
49. Horomnea Emil – ***Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii: doctrină, concepte, lexicon***, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2008
50. Horváth and Partners – ***Controlling :sisteme eficiente de crştere a performaței firmei***, Editura C. H. Beck, Bucureşti, 2007
51. Huian Maria Carmen – ***Instrumente financiare: tratamente şi opţiuni contabile***, Editura CECCAR, Bucureşti, 2008
52. Işfănescu Aurel, Robu Vasile, Anghel Ion, Țuțu Anca – ***Evaluarea întreprinderii***, Editura Tribuna economică, Bucureşti, 1998
53. Ionaşcu Ion – ***Dinamica doctrinelor contabilității contemporane***, Editura Economică, Bucureşti, 2003
54. Ionaşcu Ion – ***Mutații în exercitarea profesiei contabile în lumea contemporană***, articol publicat în volumul Congresului al XVI – lea al Profesiei Contabile din România „Profesia contabilă şi globalizarea", Editura CECCAR, 2006
55. Istrate Costel – ***Fiscalitate şi contabilitate în cadrul firmei***, Editura Polirom, Iaşi, 2000
56. Jianu Iulia – ***Evaluarea, prezentarea şi analiza performanței întreprinderii***, Editura CECCAR, Bucureşti, 2007
57. Keiser A.M. – ***Comptabilité analytique et de gestion***, Edition Eska, Paris, 1994
58. Langlois G., Friédérich M.– ***Comptabilité: Technique comptable et analyse calculs comerciaux et statistique informatique***, Foucher, Paris,1984
59. Lauzon Leo Paul – ***Le cadre théorique de la contabilité financière***, Gaeton Marin Editeur, 1985
60. Matiş Dumitru – ***Contabilitatea operațiunilor speciale***, Editura Intelcredo, Deva, 2003
61. Matiş Dumitru, Mustață Răzvan – ***De la costul istoric la valoarea justă***, Revista Finanțe Publice şi Contabilitate nr. 11 – 12 / 2004
62. Matiş Dumitru, Pop Atanasiu (coordonatori) şi colectivul – ***Contabilitate financiară***, ediția a II – a, Editura Casa Cărții de Ştiință, Cluj – Napoca, 2008
63. Mévellec Pierre, Rockery G. – ***Elements fundamentaux de comptabilité***, Libraire Vuibert, Paris, 1999
64. Monchail Alain – ***Comptabilité générale***, Eyrolles, Paris, 1994
65. Monchail Alain - ***Techniques qualitatives de gestion practique***, Ecdel, Paris, 1988
66. Morariu Ana (coordonator), Radu Gabriel, Păunescu Mirela – ***Contabilitate şi fiscalitate în dezvoltarea firmei***, Editura Ex Ponto, Constanța, 2005
67. Munteanu Victor (coordonator) **–** ***Teoria şi bazele contabilității***, Editura Sylvi, Bucureşti, 2002
68. Munteanu Victor **–** ***Contabilitatea financiară a întreprinderilor – armonizată cu Directivele contabile europene şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate***, Editura Lumina Lex, Bucureşti, 2003
69. Needels E. Belverd, Anderson R. H., Caldwell C. J. – ***Principii de bază ale contabilității***, ediția a 5 – a, Editura Arc, Chişinău, 2001
70. Noyé Didier – ***Manager les performances***, INSEP CONSULTING Editions, Paris, 2002
71. Oprean Ioan., Popa I.E., Nistor C.E., Oprean D. – ***Bazele contabilității. Logica înregistrărilor contabile. Aplicații practice***, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2002
72. Pântea Iacob Petru – ***Managementul contabilității româneşti***, vol.I-II, Editura Intelcredo, Deva, 1988
73. Pântea Iacob Petru, Bodea Gheorghe – ***Contabilitate românească armonizată cu directivele contabile europene***, Editura Intelcredo, Deva, 2009
74. Pereş I., Bunget O., Pereş C.– ***Control financiar şi expertiză contabilă***, Editura Mirton, Timişoara, 2004
75. Peyrard Josette – ***Analyse financière***, Vuibert gestion, Paris, 1996
76. Pop Atanasiu – ***Contabilitate comparată şi aprofundată***, Ed. Intelcredo, Deva, 1996
77. Pop Atanasiu – ***Contabilitate financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene, Standardele internaționale de contabilitate***, Editura Intelcredo, Deva, 2002
78. Popa Adriana, Pitulice Cosmina, Jianu Iulia, Nichita Mirela – ***Studii practice privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară în România***, Editura Contaplus, Bucureşti, 2007
79. Raffégeau J., Dufils P., Corre J. – ***Guide practique et Etude Méthodologique du Plan Comptable revise***, Editions Francis Lefebvre, Paris, 1980
80. Rayburn L.G. – ***Principles of Cost Accounting: Managerial Applications***, Third Edition, Irwin, 1986
81. Răileanu Vasile – ***Informație, analiză şi decizie în contabilitate***, Editura Medicarom, Bucureşti, 1998
82. Răileanu Vasile – ***Impactul managementului rezultatelor asupra raportării financiare***, articol publicat în volumul Congresului al XVI – lea al Profesiei Contabile din România „Profesia contabilă şi globalizarea", Editura CECCAR, 2006
83. Ristea Mihai – ***Metode şi politici contabile de întreprindere***, Editura Tribuna Economică, Bucureşti, 2000
84. Ristea Mihai, Possler Ladislau, Ebbeken Klaus **–** ***Calculația şi managementul costurilor***, Editura Teora, Bucureşti, 2000

85. Ristea Mihai, Dima Mihaela – ***Contabilitatea societăților comerciale***, Editura Universitară, Bucureşti, 2002
86. Ristea Mihai, Dumitru C.G. – ***Contabilitate financiară*** – ediție revizuită şi îmbunătățită, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 2003
87. Ristea Mihai (coordonator) – ***Contabilitate financiară a întreprinderii***, Editura Universitară, Bucureşti, 2004
88. Ristea Mihai, Olimid Lavinia, Calu Daniela Artemisa (coordonatori) – ***Sisteme contabile comparate***, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006
89. Ristea Mihai – ***Echilibru în globalizarea contabilității. Aparență şi esență***, articol publicat în volumul Congresului al XVI – lea al Profesiei Contabile din România „Profesia contabilă şi globalizarea", Editura CECCAR, 2006
90. Robu Doina – ***Controlul de gestiune pe bază de bilanț***, Ed. Moldova,Iaşi, 1998
91. Rodriguez Leonardo – ***Armonizare/Convergență IAS/US GAAP***, Revista „Contabilitatea, expertiza şi auditul afacerilor" nr. 1/2004
92. Rusu Dumitru – ***Bazele contabilității***, Editura Didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1980
93. Rusu Dumitru – ***Istoria contabilității***, Editura Științifică, Bucureşti, 1972
94. Simon Yves, Joffre Patrick – ***Encyclopédie de gestion***, Economica, Paris, 1997
95. Stancu Ion (coordonator) – ***Finanțe***, vol. I –III, Editura Economică, Bucureşti, 2003
96. Stoian Ana – ***Contabilitate şi gestiune fiscală***, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 2002
97. Stoian Ana, Țurlea E. – ***Auditul financiar-contabil***, Editura Economică, Bucureşti, 2001
98. Tabără Neculai – ***Modernizarea contabilității şi controlului de gestiune***, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2006
99. Tabără Neculai – ***Contabilitate națională***, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2008
100. Toma Marin – ***Criza financiară şi profesia contabilă într-o economie globalizată***, Revista „Contabilitatea, expertiza şi auditul afacerilor" nr.12/2008
101. Tuță Felicia Cornelia – ***Bazele contabilității***, Editura Polirom, Iaşi, 2001
102. Tulvinschi Mihaela – ***Gestiunea, contabilitatea şi controlul stocurilor***, Editura Secom Libris, Iaşi, 2004
103. Tulvinschi Mihaela – ***Bazele contabilității***, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2004
104. Tulvinschi Mihaela – ***Contabilitatea: ştiință şi tehnică de gestiune***, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2009
105. Tulvinschi Mihaela - ***„Stocks volume optimization and their management in case of risk"***, Scientific Annals of the „Alexandru Ioan Cuza" of Iaşi – Economic Sciences Series, ISSN 0379 – 7864, 2008
106. Țugui Alexandru – ***Inflația: concepte, teorii şi politici economice***", Editura Economică, Bucureşti, 2008
107. Verboncu Ion, Zalman Michael – ***Management şi performanțe***, Editura Universitară, Bucureşti, 2005
108. Vişan Dumitru – ***Contabilitatea în comerțul exterio***r, Ediția a-IIa, Editura Economică, Bucureşti, 1999
109. Voica V. – ***Contabilitatea - principii şi aplicații practice privind noul sistem de contabilitate modern***, Editura Eurounion, Oradea, 1983
110. Yves Bernard, Colli Jean Claude – ***Vocabular economic şi financiar***, Editura Humanitas, Bucureşti, 1994
111. xxx *Codul fiscal*, Legea 227/2015
112. xxx IASB, *Standarde Internaționale de Raportare Financiară 2007*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2007
113. xxx *Legea contabilității nr. 82/1991*, actualizată cu modificările aduse de O.U.G. nr. 79/2014
114. xxx *Legea societăților comerciale nr. 31/1990*, cu modificările ulterioarexxx *Misiunea de ținere a contabilității, întocmirea şi prezentarea conturilor anuale*. Ghid de aplicare a normelor profesionale aprobat prin Hotărârea nr.01/42 a Consiliului Superior al Corpului Experților Contabili şi Contabililor Autorizați din România, CECCAR, Bucureşti, 2001
115. xxx *Norme privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare aprobate prin HG nr. 1569/2002*, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 27/2003
116. xxx *Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2861/2009 privind Organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii*
117. xxx *Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare individuale şi situațiile financiare consolidate* publicate în M.O. nr. 963/30.12.2014
118. xxx *Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 4160/2016 privind modificarea şi completarea unor reglementări contabile* publicat în M.O. nr.21/12.01.2016
119. xxx Colecția revistei „Contabilitatea, Expertiza şi Auditul Afacerilor", colecția 2005 – 2015
120. xxx Colecția revistei „Finanțe publice şi Contabilitate", colecția 2005 – 2014
121. xxx Colecția revistei „Tribuna Economică", colecția 2005 – 2014
122. http://www.ceccar.ro
123. http://www.ensight.ro
124. http://www.eumed.net/ce/2009
125. http://www.europa.int
126. http://www.iae.univ-poitiers.fr
127. http://www.ifac.org
128. http://www.leaseurope.org
129. http://mfinante.ro
130. http://www.wall-street.ro/articol/International
131. http://wikipedia.com